

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
Б 94

*Рекомендованого Міністерством освіти і науки України (лист
№1.4/18-Г-173)*

Рецензенти:

Сопко Василь Васильович, доктор економічних наук, професор
Київського національного університету, академік АЕНУ;

Мних Євген Володимирович, доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового аналізу та контролю Київського
національного торгово-економічного університету;

Павлов Володимир Іванович, доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів та економіки природокористування
Національного університету водного господарства та
природокористування.

**Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук М.М., Нагавичко І.П.,
Немкович О.Б.**

**Б 94 Бухгалтерський облік в галузях народного господарства:
Підручник. - Рівне: НУВГП, 2006. – 268 с.**

У підручнику розкриваються особливості бухгалтерського обліку в
таких галузях економіки як промисловість, будівництво, сільське та лісове
господарство, транспорт, торгівля, громадське харчування та інших з
урахуванням вимог Національних П(С)БО та Плану рахунків
бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських
операцій підприємств та організацій.

Підручник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, які
навчаються за напрямом підготовки «Економіка та підприємництво» за
фахом «Облік і аудит». Книга буде корисною також керівникам
підприємств і організацій, підприємцям, бухгалтерам-практикам, всім кого
цікавлять організація і методика бухгалтерського обліку в зазначених
галузях економіки.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
ISBN

© Зінкевич О.В., Левицька С.О.,
Мосійчук М.М., Нагавичко І.П.,
Немкович О.Б., 2006
© НУВГП, 2006

ЗМІСТ

Вступ	4
Розділ 1. Методологічні основи обліку діяльності підприємств та організацій різних галузей	6
Розділ 2. Методика обліку діяльності підприємств та організацій різних галузей	15
2.1. Облік діяльності на підприємствах промисловості	15
2.2. Облік діяльності будівельних підприємств	27
2.3. Облік діяльності підприємств лісового господарства	44
2.4. Облік діяльності на сільськогосподарських підприємствах	54
2.4.1. Облік діяльності сільськогосподарських підприємств	54
2.4.2. Облік діяльності організацій по експлуатації іригаційних і меліоративних систем	78
2.5. Облік діяльності транспортних підприємств	107
2.6. Облік діяльності житлово-комунальних господарств	126
2.7. Облік діяльності підприємств по наданню послуг	138
2.8. Облік діяльності підприємств торгівлі та громадського харчування	163
2.9. Облік діяльності страхових компаній	188
2.10. Організація обліку в банківських установах	204
Розділ 3. Нормативне регулювання та особливості обліку діяльності операцій, що ідентифікують форму власності на підприємствах та в організаціях різних галузей	213
Розділ 4. Методика підготовки звітності підприємств та організацій	234
Висновки	248
Список використаної літератури	250
Додатки	269

ВСТУП

Створення умов для ефективної діяльності суб'єктів господарювання передбачає вивчення особливостей як економіко-правового поля галузі, до якої належать об'єкти, так і характеристики форми власності юридичних осіб, їх організаційно-правової форми господарювання.

Для збирання, оброблення та використання статистичної та адміністративної інформації щодо аналізу та узагальнення результатів економічної діяльності призначено Класифікатор форм власності (КФВ) [202]. Класифікацію форм власності рекомендується використовувати разом з державним класифікатором «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» (КОПФГ).

КФВ визначає наступні форми власності (додаток 1):

- *приватну*: власність юридичних та фізичних осіб;
- *державну*: майно, що належить державі України;
- *комунальну*: майно, яке належить територіальній громаді.

Юридичні особи, залежно від порядку їх створення, поділяються на юридичних осіб приватного права (створюються на підставі установчих документів) та юридичних осіб публічного права (створюються розпорядчим актом Президента України, органу державної влади або органу місцевого самоврядування).

Предметом нашого дослідження є теоретико-методологічні засади організації обліку господарських організацій: юридичних осіб – державних, комунальних та інших підприємств, а також інших юридичних осіб (в тому числі їхніх філій, представництв, відокремлених підрозділів), які здійснюють господарську діяльність (як підприємницьку, так і некомерційну) та зареєстровані в установленому законом порядку *в розрізі окремих галузей*.

Визначення та характеристика об'єктів організаційно-правових форм господарювання наведено в додатку 1.

Для вивчення діяльності підприємств та організацій, прийняття обґрунтованих економічних рішень діяльність юридичних осіб відповідно до КВЕД групується по *галузях – сукупності усіх виробничих одиниць, які беруть участь переважно в однакових або подібних видах виробничої діяльності* [76].

Відповідність кодів загальної класифікації галузей народного господарства (ЗКГНГ) кодам класифікації видів економічної діяльності (КВЕД) наведено в табл.1 додатка 2, класифікацію видів діяльності, що розглядаються в підручнику – в табл. 2 цього додатка.

Різноманітність видів економічної діяльності, особливості фінансування (власними надходженнями від госпрозрахункової діяльності, цільовими коштами, бюджетними коштами), пріоритети статутних завдань визначають завдання обліку господарської діяльності, зокрема:

- достовірність, повнота та своєчасність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- збереження аналітичного обліку в розрізі важливих для суб'єкта операцій;
- забезпечення оперативної інформації для визначення основних показників фінансової діяльності;
- реальність показників фінансової звітності та відповідність їх чинному обліковому законодавству тощо.

Правильна та раціональна організація обліку – невід'ємна умова формування стратегічної адміністративної політики, прийняття ефективних управлінських рішень, виконання вимог чинної системи оподаткування.

Розділ 1. Методологічні основи обліку діяльності підприємств та організацій різних галузей

Актуальність методології обліку на сучасному етапі діяльності суб'єктів

У своїй основі метод є інструментом до вирішення головного завдання науки – пізнання об'єктивних законів дійсності з метою використання їх у практичній діяльності людей. Метод вивчає потребу і місце застосування методичних прийомів та процедур дослідження, експериментальної перевірки результатів дослідження. *Метод* – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають предмет. [4, с.18].

Таблиця 1.1

Визначення методу, методології та процедури відповідно до економічної енциклопедії

Метод	Методологія	Процедура
Засіб пізнання як певна сукупність або комплекс прийомів і операцій з метою теоретичного відтворення економічної системи, її законів і суперечностей [18, с.330].	Наука про метод і шляхи досягнення істини (втіленої у науковій теорії, ідеях та ін.), основою якої є система найбільш загальних принципів, методів і способів пізнання економічної системи [18, с. 353].	1) складова процесу; 2) офіційно встановлений порядок та спосіб дій у процесі виконання певних видів діяльності [19, с.140].

Бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свій метод, який включає систему методичних прийомів і процедур, що реалізують прийоми у процесі функціонування цієї науки.

У ході розвитку наукової облікової думки сформувалися два підходи до визначення методу бухгалтерського обліку: адитивний (як сукупність елементів) та процедурний (як перелік процедур).

Традиційно склалося, що метод бухгалтерського обліку визначається як сукупність восьми елементів (адитивний підхід): *документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і звітність* [3, с.384–385]. Такої думки дотримуються більшість авторів, зокрема, В.В.Сопко, В.Г.Швець, Ф.Ф.Бутинець, Н.М.Малюга, Р.Л.Хом'як, М.І.Должанський, А.М.Должанський та інші.

Професор Ф.Ф.Бутинець слушно вважає, що серед елементів методу бухгалтерського обліку не можна виділяти найважливіший. Всі елементи важливі, та лише в сукупності вони створюють метод бухгалтерського обліку [3, с.73]. Поряд з таким підходом вчені, праці яких присвячені розвитку теорії бухгалтерського обліку, визначаючи його метод, намагалися обґрунтувати той чи інший склад елементів [3, с.385].

Так, Д.І.Пільменштейн називає ще дев'ятий елемент методу бухгалтерського обліку – моделювання. М.І.Баканов до складу методу бухгалтерського обліку включає: документацію, інвентаризацію,

калькуляцію, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, а оцінку вважає лише необхідною передумовою правильного відображення в обліку його об'єктів. Разом з тим, професійне судження бухгалтера в питаннях оцінки активів на дату балансу вимагають чіткостей у визначенні поняття “оцінка”, що може бути забезпечено у випадку визнання її як елементу методу бухгалтерського обліку.

Г.В.Ващинський до складу методу не включає звітність, але восьмим елементом називає узагальнення підсумків бухгалтерських записів. Щодо звітності. Різноманітність форм звітності, відмінність методики визнання результатів діяльності в бухгалтерській та податковій звітності ускладнюють визначення “звітність” як окремого елемента методу бухгалтерського обліку. На нашу думку, до елементів методу цілком можна віднести “узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату”.

М.І.Кутер, Т.С.Мітюшкін виключають зі складу методів бухгалтерського обліку калькуляцію і звітність, А.А.Афанасьєв – інвентаризацію і звітність. [89, с.232–233]. Однак, правильно проведена інвентаризація та калькулювання – запорука достовірності даних бухгалтерського обліку. Рациональна схема процедур зазначених питань потребує обґрунтування та контролю за її дотриманням, що може бути досягнуто в форматі методу.

Таблиця 1.2 систематизує погляди ряду українських дослідників на склад загальнонаукових та конкретно-емпіричних методів (приймів) бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.2

**Склад загальнонаукових та конкретно-емпіричних методів
(приймів) бухгалтерського обліку**

Методи (прийоми)	В.В.Сопко [217]	Н.М.Малюга [89]	В.Г.Швець [223]	М.Т.Білуха [2]	Ф.Ф.Бутинець [3]
Загальнонаукові					
Діалектичний	+	+	+	-	+
Позитивістський	-	+	-	-	+
Структуралістичний	-	+	-	-	+
Синтетичний	-	+	+	+	+
Історичний	-	-	+	-	-
Системний	-	-	+	-	-
Індукція	-	-	+	-	-
Дедукція	-	-	+	-	-
Аналіз	-	-	-	+	-
Аналогія	-	-	-	+	-
Моделювання	-	-	-	+	-
Абстрагування	-	-	-	+	-
Конкретизація	-	-	-	+	-
Конкретно-емпіричні (адитивний підхід)					
Документалістики (документування, оцінка)	+	+	+	+	+
Двоїсті прийоми (рахунки, подвійний	+	+	+	+	+

Методи (прийоми)	В.В.Сопко [217]	Н.М.Малюга [89]	В.Г.Швець [223]	М.Т.Білуха [2]	Ф.Ф.Бутинець [3]
запис)					
Органолептичні (інвентаризація)	+	+	+	+	+
Балансово-звітні	+	+	+	+	+
Калькулювання	+	+	+	-	+

В умовах застосування комп'ютерної техніки кожний з елементів методу бухгалтерського обліку зберігає і навіть збільшує своє значення, однак за формою і сутністю, як правило, трансформується. Це, в свою чергу, призводить до змін у застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку.

Застосування комп'ютерів вносить значні зміни до організації документування, що полягають, по-перше, у використанні електронних носіїв первинної інформації, і, відповідно, електронних первинних документів і, по-друге, в автоматичному складанні первинних документів.

Подвійний запис при комп'ютеризації обліку зберігається, навіть якщо операції фіксуються один раз за допомогою відповідного коду.

Комп'ютеризація вносить зміни і до інших елементів методу бухгалтерського обліку, таких як інвентаризація, калькулювання, баланс і звітність. Із застосуванням штрихових кодів проведення інвентаризації, не змінюючи своєї економічної сутності, значно прискорюється, а способи її проведення докорінно змінюються. Так, заміна ручного перерахунку зчитуванням штрихових кодів дозволяє провести інвентаризацію без припинення поточних операцій на складах або в магазинах.

Суттєво змінюється порядок складання звітності, що формується як в регламентному режимі, так і в режимі запитів до бази даних, а не складається один раз для використання впродовж тривалого часу [228].

Методи обліку затверджуються та обґрунтовуються в наказі з облікової політики, реалізуються через окремі розпорядження керівництва. З урахуванням рекомендацій Міністерства фінансів України [82] пропонуємо наступну структуру наказу з облікової політики (табл. 1.3). Наказ затверджується керівником на початку звітного року та не змінюється впродовж року (крім випадків, пов'язаних з ротацією кадрів, змінами нормативної облікової бази).

Структура наказу про облікову політику суб'єкта господарської діяльності

№ з/п	Питання, що потребують визначення	Для суб'єктів, що здійснюють	
		підприємства діяльність	некомерційну діяльність
1	Методи оцінки виходу запасів	+	+
2	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	+	+
3	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	+	-
4	Окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат	+	-
5	Методи амортизації необоротних активів	+	-*
6	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	+	+
7	Застосування класу 8 або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку	+	-
8	Періодичність зарахування сум оцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	+	-
9	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	+	-
10	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	+	-
11	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	-
12	Сегменти, пріоритетного виду сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	+	+
13	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, базу їх розподілу	+	-
14	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+
15	Порядок визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом	+	-
16	Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	+	-
17	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	+	-
18	Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	+	-
19	Переоцінка (індексація) необоротних активів	+	+
20	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	+	-
21	Окремий баланс філій та інших відокремлених підрозділів суб'єкта	+	+
<i>Обумовлені нормативною системою організації облікового процесу (додатково до рекомендацій Мінфіну)</i>			
22	Відповідність принципам національних Положень бухгалтерського обліку	+	+
23	Склад комісії для визначення строку корисного використання необоротних активів, вибору методу їх	+	-

№ з/п	Питання, що потребують визначення	Для суб'єктів, що здійснюють	
		підприємницьку діяльність	некомерційну діяльність
	амортизації		
24	Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)	+	+
25	Переоцінка запасів	+	+
26	Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі	+	+
27	Оприбуткування та списання дорожніх металів	+	+
28	Форми самостійно створених первинних документів	+	+
29	Програмне забезпечення для автоматизованої обробки даних (ліцензійний номер)	+	+
30	Перелік осіб, які мають право підпису первинних документів (платіжно-розрахункових, документів на зовнішнє переміщення матеріальних цінностей)	+	+
31	Умови зберігання первинних документів та облікових регістрів	+	+
32	Перелік осіб, що зобов'язані здійснювати внутрішній контроль (внутрішній аудит) результатів обліку та даних звітності	+	+

*В бюджетних установах та організаціях амортизація необоротних активів не проводиться, а здійснюється нарахування зносу за методом, затвердженом Державним Казначейством України.

Основні принципи організації обліку підприємницької діяльності

Основні принципи організації облікового процесу підприємств викладені в Положенні бухгалтерського обліку (ПБО) 1. Найбільш суттєвий вплив на облікову політику будуть мати принципи [148]:

1. *Нарахування та відповідності доходів і витрат.* За ним для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені з метою отримання цих доходів.

2. *Повного висвітлення.* Фінансова звітність підприємства повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

3. *Послідовності.* Підприємства повинні дотримуватись постійної облікової політики. Зміна облікової політики (яка можлива на початок звітного року) повинна бути обґрунтована та затверджена розпорядженням керівника, розкрита у фінансовій звітності.

4. *Обачності.* Методи оцінки за цим принципом повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів.

5. *Превалювання змісту над формою.* Операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Підприємство має право на самостійний вибір організації облікового процесу – за повною або спрощеною системами.

Для повної системи обліку характерно:

1. Застосування рахунків синтетичного обліку, організація аналітичного обліку за субрахунками можуть доповнюватись введенням нових субрахунків відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій організацій, спрямованої на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом операцій на відповідних рахунках і субрахунках.

2. Рахунки класів 0-7 є обов'язковими для всіх підприємств, які здійснюють досить різноманітний спектр господарських операцій, тому аналітичному обліку за зазначеними рахунками приділяється достатня увага.

3. Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» можуть вести підприємства як в поєднанні з рахунками витрат класу 8, так і без них. Восьмий клас рахунків дозволяє детальніше проаналізувати витрати діяльності за елементами, разом з тим, вносячи в облік додаткові бухгалтерські кореспонденції.

Враховуючи, що підприємства недержавної форми власності в своїй більшості невеликі за структурою та обсягами діяльності, передбачаємо доцільність ведення обліку за спрощеним Планом рахунків [134].

За дебетом рахунків обліку витрат при спрощеній системі відображаються суми визнаних витрат:

- на рахунку 23 «Виробництво» – прямих виробничих та загальновиробничих витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- на рахунку 84 «Витрати операційної діяльності» – елементи витрат, що відносяться до адміністративних, збутових, інших операційних витрат;
- на рахунку 85 «Інші затрати» – неопераційні витрати звичайної діяльності, податок на прибуток, надзвичайні витрати.

Накопичені витрати з рахунку 23 списуються в кінці звітного місяця на рахунок обліку готової продукції або на фінансові результати (в операціях з надання послуг), витрати з рахунків 84 та 85 – на фінансові результати.

В додатку 3 на прикладі типових операцій запропоновано таблицю трансформації обліку за повною в спрощену облікову систему і навпаки.

Основні принципи організації обліку некомерційної діяльності

Бухгалтерський облік в бюджетних установах (в тому числі в **організаціях системи Держводгоспу – організаціях по експлуатації іригаційних і меліоративних систем**) ведеться шляхом застосування таких форм:

- меморіально-ордерної;
- журнально-ордерної;
- скороченої журнально-ордерної;
- автоматизованої.

В практичному застосуванні основною формою є меморіально-ордерна, що налічує 16 меморіальних ордерів [72].

Записи в меморіальному ордері здійснюються як за окремими

первинними документами, так і за групами однорідних документів.

Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції рахунків переноситься до книги "Журнал-головна".

Відображення операцій на рахунках обліку в бюджетних установах регламентовано Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [204]. В багатьох питаннях облік відповідає чинним Положенням бухгалтерського обліку для підприємств і організацій, але останні не є для бюджетних установ нормативним документом.

Документування операцій господарської діяльності

Вимоги до документування операцій регламентовані Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [139]. Записи у первинних документах повинні здійснюватися засобами, які б забезпечили збереження цих записів впродовж установленого терміну зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому закреслюванню.

Основні правила ведення первинних документів можна узагальнити:

1. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції; одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

2. Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машинозчитуваних носіях, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості: документ повинен бути записаний на матеріальному носії, виготовлений і розмічений за вимогами відповідного стандарту і закодований згідно з затвердженою системою кодифікації.

3. Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

4. Усі бланки суворої звітності підлягають нумерації, порядок нанесення якої (нумератором, друкарським способом) встановлюють міністерства і відомства.

5. З метою упорядкованості руху первинних документів наказом керівника встановлюється графік документообігу, який повинен забезпечити

оптимальну кількість підрозділів і виконавців.

6. Помилки в первинних документах, облікових регістрах і звітах, що створені ручним способом, виправляються коректурним способом; в облікових регістрах за минулий звітний період – способом «сторно» (при цьому в обов'язковому порядку складається бухгалтерська довідка).

7. В розрахунково-платіжних банківських та касових документах, на бланках цінних паперів виправлення помилок не дозволяється.

Перелік основних первинних документів, що створюються в діяльності підприємств та організацій і офіційно затверджені відповідними органами влади із зазначенням термінів їх зберігання наведено в додатку 4.

Питання для контролю:

1. Який взаємозв'язок між методом та методологією, методом та процедурами?

2. Обґрунтуйте власну точку зору щодо складу елементів методу бухгалтерського обліку?

3. Наведіть приклади впливу комп'ютеризації на формування методу бухгалтерського обліку.

4. Які елементи організації обліку необхідно затверджувати підприємствам в наказі про облікову політику?

5. Які елементи організації обліку необхідно затверджувати бюджетним установам (в тому числі організаціям по експлуатації іригаційних і меліоративних систем) в наказі про облікову політику?

6. Назвіть найбільш суттєві з точки зору впливу на фінансові результати принципи організації бухгалтерського обліку на підприємствах.

7. Як відображаються на рахунках обліку доходи та витрати діяльності при використанні повного Плану рахунків?

8. Як відображаються на рахунках обліку доходи та витрати діяльності при використанні спрощеного Плану рахунків?

9. За якими формами здійснюється бухгалтерський облік у бюджетних установах (в тому числі в організаціях по експлуатації іригаційних і меліоративних систем)?

10. Яких основних правил документування операцій повинен дотримуватись суб'єкт господарської діяльності?

Розділ 2. Методика обліку діяльності підприємств та організацій різних галузей

2.1. Облік діяльності на підприємствах промисловості

Економіко-правове регулювання діяльності підприємств промисловості

Галузь промисловості – це сукупність підприємств, виділена за єдністю економічного призначення продукції, що виробляється, однорідністю

споживаної сировини і матеріалів, спільністю виробничо-технічної бази, технологічних процесів, специфічним професійним складом кадрів та умовами праці [74, с.26].

Зміст характерних для діяльності підприємств промисловості визначень наведено в додатку 5.

У методиці класифікації галузей промисловості передбачено виділяти групу галузей важкої індустрії, що зайнята виробництвом засобів виробництва (група А), та групи галузей легкої і харчової промисловості, що виробляють предмети споживання (група Б) [74, с.28].

Для здійснення діяльності промислові підприємства як і будь-які інші підприємства повинні мати, в першу чергу свідоцтво про державну реєстрацію. Державна реєстрація підприємства проводиться у виконавчому комітеті міської, районної в місті ради або в районній, районний міст Києва і Севастополя державній адміністрації за місцезнаходженням або місцем проживання даного підприємства.

Для державної реєстрації підприємства подаються такі документи:

- 1) Рішення власника (власників) майна або уповноваженого ним (ними) органу про створення юридичної особи (крім приватного підприємства);
- 2) Статут, якщо це необхідно для створюваної організаційної форми підприємництва;
- 3) Реєстраційна картка встановленого зразка, яка є водночас заявою про державну реєстрацію;
- 4) документ, що засвідчує сплату власником (власниками) внеску до статутного фонду суб'єкта підприємницької діяльності в розмірі, передбаченому законом;
- 5) Документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію;
- 6) При створенні ват подається засвідчений державною комісією з цінних паперів та фондового ринку звіт про наслідки підписки на акції.

Державна реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності проводиться за наявності всіх необхідних документів за заявочним принципом впродовж не більше 5 робочих днів.

Свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності та копія документа, що підтверджує взяття його на облік у державному податковому органі, є підставою для відкриття рахунків у будь-яких банках України та інших держав за вибором суб'єкта підприємницької діяльності і за згодою цих банків у порядку, що встановлюється Національним банком України.

Повідомлення про відкриття або закриття рахунків у банках суб'єкт підприємницької діяльності зобов'язаний направити державному податковому органу, в якому він обліковується як платник податків і зборів (обов'язкових платежів). Таке повідомлення впродовж трьох робочих днів з

дня відкриття або закриття рахунку (включаючи день відкриття або закриття) подається особисто або направляється на адресу відповідного державного податкового органу з повідомленням про вручення [44].

Також діяльність деяких підприємств промисловості підлягає ліцензуванню [37]. Це приладобудування, легка промисловість і т.д.

Право на використання винаходів надається здебільшого для виробництва та реалізації продукції в таких галузях, як харчова, електроніка, переробна промисловість.

Необхідним є також вироблення ліцензійних договорів на використання винаходів, що належать до таких галузей промисловості, як видобувна, будівництво, машинобудування, металургійна, харчова і хімічна.

Право на використання промислових зразків надається в основному при виробництві лікєро-горілчаних виробів (здебільшого у вигляді етикеток), приладобудування та інші. Право на використання корисних моделей передається для виробництва та реалізації продукції в таких галузях, як приладобудування та харчова промисловість.

Промислове підприємство має право зареєструвати знак для товарів та послуг, а також фірмове найменування [44]. Якщо підприємство бажає зареєструвати торговий знак на товар чи послугу, то необхідним є вироблення ліцензії на використання знаків для товарів і послуг. Необхідна ліцензія і на використання винаходів та промислових зразків.

Організація обліку діяльності підприємств промисловості.

Особливості документування операцій

Специфіка і характер діяльності різноманітних підприємств промисловості, види продукції та технологія її виробництва часто призводять до необхідності застосування галузевих форм первинних документів та документів, які розробляються на самому підприємстві. Галузеві форми первинних документів та документи, розроблені на підприємстві, застосовуються з метою посилення (поліпшення) контрольних функцій обліку і використовуються у випадках, коли немає можливості застосувати за конкретних умов (особливостей) діяльності підприємства типові форми первинних документів, а також за відсутності відповідних типових форм.

Документи, які розробляються підприємством, повинні мати усі обов'язкові реквізити, передбачені для первинних документів. При цьому первинні документи повинні забезпечити отримання даних для можливості порівняння фактичних затрат з нормативними (кошторисними), незалежно від методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який застосовується на підприємстві.

Важливим моментом організації первинного обліку матеріальних витрат на виробництві є поняття «відпуск із складу на виробництво», тобто безпосередньо у виробничий процес або ж у виробництво матеріально-відповідальній особі цеху, ділянки, комірнику.

В іншому випадку роль складу виконує цехова комора, а передача матеріалів із складу в комору розглядається як переміщення усередині підприємства. Матеріально відповідальна особа виробничого підрозділу або цеху у цьому випадку складає *матеріальний звіт* про витрату матеріалів, за формою розробленою підприємством.

Незалежно від видачі матеріалу із складу або з комори, цеху, організовується внутрішньовиробничий (внутрішньоцеховий) облік і контроль використання матеріалів та руху напівфабрикатів і деталей.

Допоміжні матеріали на утримання і ремонт устаткування, будинків і споруджень, інші несистематичні витрати видаються із складу (з комори) найчастіше зазвичай оформленням *вимоги на відпускання матеріалів або накладної*.

Матеріали на виробництво продукції (основні матеріали) відпускаються у виробництво по *лімітно-забірних картах і маршрутних листах*.

В окремих галузях виробництва передачу матеріалів у виробничий процес оформляють на ділянку, бригаду, на окреме робоче місце.

У всіх виробництвах, за винятком дослідно-експериментальних, витрати регламентуються рецептурою, нормами і нормативами. Відхилення від норм, незапланований брак, виявлені недостачі оформляються спеціальними документами, з указівкою причин і винуватців. У різних галузях і виробництвах такими документами можуть бути:

- *рапорт про витрату технологічного палива (енергії) за зміну;*
- *акт (відомість) на брак продукції;*
- *акт інвентаризації* і т.д.

На підприємствах, де немає міжопераційних комор, деталі проходять всі операції обробки, з операції на операцію, по *маршрутних листах*.

Маршрутний лист є документом суворого контролю і реєструється в *спеціальному журналі* із присвоєнням реєстраційного номера.

Відпуск матеріалів (напівфабрикатів) у складальні цехи за індивідуально-операційною системою виробітку й обліку по кінцевій продукції (не за маршрутною системою) оформляється по-різному. На окремих підприємствах для цього застосовуються *лімітні карти, вимоги на видачу матеріалів, комплектувальні відомості*. Найбільш дієвим документом обліку і контролю за використанням деталей і напівфабрикатів є *комплектувальна відомість*. Вона виписується в одному примірнику на кожний виріб (групу виробів) на місячну потребу. У ній відбивається рух усіх комплектуючих, ліміт витрат і фактичне використання на фактичний випуск виготовлених і зданих на склад готових виробів.

Комплектувальна відомість – це оперативно-бухгалтерський документ, що є підставою для списання деталей, вузлів та інших комплектуючих на витрати виробництва з матеріально-відповідальних осіб (цехова комора, склад, майстер цеху).

Виявлені в цеху (на ділянці) недостача, надлишки, брак оформляються відповідними документами.

Облік виробітку і нарахування заробітної плати робітникам, зайнятим на складанні виробів, зазвичай, здійснюється за фактичну кількість зданих готових виробів на склад – за *нарядами на відрядну оплату праці (типові ф.№ П-40 або № П-41 [75].*

Облік витрат підприємств промисловості

Для обліку витрат підприємства промисловості можуть визначитися в обліковій політиці і застосовувати один із трьох варіантів ведення обліку використовуючи: лише рахунки класу 9; рахунки 8 і 9 класу одночасно; тільки рахунки класу 8 для підприємств суб'єктів малого підприємництва.

Облік та групування витрат промислові підприємства здійснюють згідно з П(С)БО 16 “Витрати” з урахуванням специфіки галузі. Витрати промислових підприємств класифікуються за такими ознаками [102]:

- 1) за центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) – витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби;
- 2) за видами продукції, робіт, послуг – витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію;
- 3) за єдністю складу (однорідністю) витрат – одноелементні, комплексні;
- 4) за видам витрат: витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції;
- 5) за способами перенесення вартості на продукцію: витрати прямі, непрямі;
- 6) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: витрати змінні, постійні;
- 7) за календарними періодами: витрати поточні, довгострокові, одноразові;
- 8) за доцільністю витрачання: продуктивні, непродуктивні;
- 9) за визначенням відношення до собівартості продукції: витрати на продукцію, витрати періоду.

Перелік витрат за економічними елементами підприємств промисловості визначають Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [103]. Кореспонденція рахунків витрат у промисловості наведено в додатку 6.

Облік прямих та загальновиробничих витрат

До виробничої собівартості промислової продукції включаються:

- 1) прямі матеріальні витрати: вартість сировини й матеріалів, використаних безпосередньо на виготовлення готової продукції; вартість покупних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, допоміжних та інших

матеріалів, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

2) прямі витрати на оплату праці: заробітна плата й інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

3) інші прямі витрати: всі інші витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат: відрахування на соціальні заходи, нараховані на прямі витрати на оплату праці; амортизація основних виробничих фондів; збитки від остаточного (тобто такого, що не підлягає виправленню) браку; витрати на виправлення браку; суми, які відшкодовуються працівникам; суми, одержані від постачальників за неякісні матеріали;

4) розподілені загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати (далі – ЗВВ) поділяються на постійні і змінні. До змінних ЗВВ належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються пропорційно до зміни обсягів діяльності.

До постійних ЗВВ відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності [155].

Перелік і склад прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, постійних і змінних ЗВВ зазначається підприємством в наказі про облікову політику.

Розподіл загальновиробничих витрат у промисловості здійснюється в такому порядку:

а) виходячи з очікуваного обсягу виробництва на один або декілька років визначається нормальний та фактичний рівень виробничої потужності і сума змінних та постійних загальновиробничих витрат;

б) розраховуються коефіцієнти (нормативи) розподілу постійних та змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (на 1 машино-годину, 1 виріб тощо) шляхом ділення суми постійних та змінних загальновиробничих витрат при нормальному рівні потужності на кількість відпрацьованих машино-годин, кількість одиниць продукції чи інших величин в залежності від вибраної бази розподілу;

в) розрахований коефіцієнт (норматив) на постійні загальновиробничі витрати помножується на фактичну величину вибраної бази розподілу за звітний період, одержана сума вважається розрахованою нормою постійних фактичних витрат звітного періоду;

г) розрахована норма постійних фактичних витрат звітного періоду порівнюється з сумою постійних фактичних витрат звітного періоду (яка в свою чергу визначається як різниця між загальною сумою фактичних загальновиробничих витрат за звітний період та сумою змінних фактичних

витрат цього ж періоду, обчисленою прямим шляхом на підставі первинних документів).

Постійні фактичні витрати, що не перевищують розрахованої норми, вважаються розподіленими витратами і включаються до виробничої собівартості, а надлишок – нерозподіленими постійними витратами.

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Суми змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат включаються до виробничої собівартості і розподіляються між окремими видами продукції пропорційно до вибраної бази розподілу за розрахованими коефіцієнтами.

У хімічній промисловості, за винятком добувних виробництв, загально-виробничі витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до суми основних витрат на переробку, включаючи матеріальні витрати на технологічні цілі, витрати на основну і додаткову заробітну плату, відрахування на соціальне страхування та витрати на утримання й експлуатацію устаткування. У добувних виробництвах загальновиробничі витрати розподіляються таким чином: одним способом добування хімічних руд – пропорційно до видобутку кожним кар'єром або шахтою; різними способами (відкритим і закритим) пропорційно до основних витрат, до яких включаються матеріальні витрати (паливо й енергія для технологічних цілей), витрати на основну і додаткову заробітну плату, відрахування на соціальне страхування, витрати на утримання й експлуатацію устаткування [103].

В кінці місяця загальновиробничі витрати списуються з К-та 91:

- постійні в повному обсязі – в Д-т 23;
- змінні розподілені (пропорційно виконанню планових показників) – в Д-т 23;
- змінні нерозподілені – на собівартість реалізації (Д-т 901, 903).

Типова кореспонденція рахунків з обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат у промисловості подана в додатку 6.

Облік незавершеного виробництва

До незавершеного виробництва належить продукція (вироби, заготовки, деталі), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) обробки, передбачених технологічним процесом, а також вироби неуккомплектовані, що не пройшли випробувань і технічного приймання.

Облік незавершеного виробництва є актуальним для більшості підприємств промисловості.

У хімічній промисловості до складу незавершеного виробництва належать залишки сировини, основних матеріалів та напівфабрикатів, що знаходяться в апаратах у процесі переробки; залишки продукції в обробних цехах, що не пройшли всіх стадій обробки; продукція, обробка якої закінчена, але яка не пройшла випробування і не прийнята відділом технічного контролю,

неукомплектована, неупакована і незакоркована продукція, якщо вона відповідно до технічних умов вважається готовою і підлягає передаванню на склад в укомплектованому, упакованому й закоркованому вигляді і т.д.

Незавершеним виробництвом в умовах гірничо-хімічної промисловості є відбита руда, яка знаходиться в гірничих виробках і не піднята на поверхню.

У столярно-механічних цехах підприємств деревообробної промисловості під незавершеним виробництвом розуміють цикловий заділ складальних одиниць – деталей, вузлів (простих та складних) та виробів у складанні [103].

У добувній промисловості незавершене виробництво відсутнє.

Окремого рахунка для обліку незавершеного виробництва Планом рахунків не передбачено.

Фактична (балансова) вартість незавершеного виробництва визначається в кінці звітної періоду на підставі даних інвентаризації і становить сальдо рахунка 23 «Виробництво», який призначено для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності [5, с.181].

Облік випуску готової продукції

До готової належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства Планом рахунків передбачено активний балансовий рахунок 26 «Готова продукція».

Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції [64].

У разі потреб підприємства аналітичний облік ведеться за матеріально-відповідальними особами, найменуванням готової продукції, сортом, кількістю, ціною та сумою.

Продукція, яка не відповідає вимогам до готової продукції (крім браку), та роботи які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

Списання готової продукції на склад із виробництва здійснюється записом: Д-т 26 К-т 23.

Впродовж місяця продукція списується на склад за обліковими цінами. Після визначення собівартості продукції здійснюється коригування її вартості. Якщо фактична собівартість виявилась більшою за облікові ціни, робиться допроведення, якщо менше – сторнування з дебету рахунку 26 і кредиту рахунку 23.

Облік виробничого браку

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Не вважаються браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, у тому разі, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам чи технічним умовам на аналогічні продукти або вироби широкого вжитку. Не належать до браку втрати від сортності, тобто від переведення продукції у нижчий сорт за якістю.

За місцем виявлення брак поділяється на:

- внутрішній – це брак продукції, виявлений на виробництві до її відправлення споживачу;
- зовнішній – брак, виявлений споживачем у процесі складання, монтажу або під час експлуатації виробу і пред’явлений для відшкодування збитків.

Залежно від характеру дефектів, що виявляються під час технічного приймання (залежно від характеру відхилення від стандартів якості (нормативів)):

- поправний (виправний) брак – вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які після усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливе й економічно доцільне;
- остаточний брак – вироби, напівфабрикати, деталі, вузли, та роботи, що не можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможливе й економічно недоцільне [103].

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві». За дебетом рахунку 24 відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невикористаного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які причинили брак продукції.

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництва.

По дебету рахунка 24 для внутрішнього браку відображають дві групи втрат:

- 1) собівартість остаточного браку;
- 2) витрати на виправлення браку.

Собівартість втрат від браку включає різні види витрат і залежить від класифікації браку за методом виявлення та за характером дефектів.

Для внутрішнього виправного браку собівартість втрат від браку включає витрати на усунення браку, зокрема витрати на сировину та матеріали, заробітну плату, відрахування на соціальні заходи, частину загальновиробничих витрат.

Якщо брак класифікують як зовнішній виправний брак (виявлений споживачем), до собівартості втрат від браку додатково до вищенаведених витрат (які характерні для внутрішнього браку) включаються витрати на відшкодування шкоди споживачу, а також транспортні та інші витрати, пов'язані з виправленням бракованої продукції.

Для невиправного внутрішнього браку собівартість втрат від браку включає:

- прямі витрати на виготовлення бракованого виробу;
- частину загальновиробничих витрат;
- витрати, пов'язані з ліквідацією бракованої продукції.

Якщо невиправний брак є зовнішнім, то собівартість втрат від браку складатиметься з:

- вартості продукції, забракованої споживачем;
- витрат на відшкодування шкоди споживачеві;
- витрат на демонтаж забракованих виробів;
- транспортних та інших витрат, пов'язаних з виправленням бракованої продукції [103].

Для технологічних втрат собівартість втрат від браку включає прямі витрати, зокрема:

- витрати на матеріали, оцінені за чинними нормативними калькуляціями на початок поточного місяця;
- заробітну плату, з урахуванням попередньої оплаченої операції;
- загальновиробничі витрати, розраховані у загальновстановленому порядку їх розподілу.

Приклад 1. У результаті виробничого процесу випущено виправний брак. Вартість втрат від браку відповідно до калькуляції – 6139,8 грн. Причинами (винними) виникнення браку є:

- технічно неминучий брак – 35,34% від бракованої продукції (2169,8 грн.);
- постачальник, що здійснив поставку неякісної сировини, – 47,88% від бракованої продукції (2939,8 грн.);

- працівник підприємства – 16,78% від бракованої продукції (1030,2 грн.). При цьому відповідно до ст. 133 КЗпП працівник несе обмежену матеріальну відповідальність (не більше свого середнього місячного заробітку, що становить 900 грн.).

В обліку операції по відображенню собівартості виправного браку будуть відображені наступним чином [21] (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку собівартості виправного браку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Списано вартість сировини та матеріалів, витрачених на виправлення браку	24	20	1530,0
2	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виправленням браку	24	661	1820,0
3	Нараховано внески на соціальні заходи (на заробітну плату працівникам, зайнятим виправленням браку)	24	65	709,8
4	Списано частину загальновиробничих витрат	24	91	2080,0
Собівартість втрат від внутрішнього виправного браку				6139,8
5	Списано втрати від технічно неминучого браку	23	24	2169,8
6	Виставлено претензію постачальнику	374	24	2939,8
7	Списано втрати від браку за рахунок винної особи – працівника (у частині, яку може бути стягнуто)	375	24	900,0
8	Списано втрати від браку, що виник з вини працівника, у частині, яку не може бути стягнуто з працівника	947	24	130,2

Облік фінансових результатів діяльності підприємств промисловості

Облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації» субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

За дебетом рахунку 901 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Для обліку доходу від реалізації готової продукції використовують рахунок 70 «Доходи від реалізації», субрахунок 701 «Доходи від реалізації готової продукції». За кредитом цього субрахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (ПДВ та інших) і списання їх у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Собівартість відвантаженої продукції списується в дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»: Д-т 901 К-т 26.

Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати належать до витрат періоду і в кінці звітного періоду в повній сумі списуються з кредиту рахунків 92, 93, 94 в дебет субрахунку 791. У дебет субрахунку 791 списується також і собівартість реалізованої продукції.

Приклад 2. Промислове підприємство відвантажило продукцію з оплатою в наступному місяці на суму 9000 грн. у т.ч. ПДВ. Собівартість відвантаженої продукції склала 6500 грн.

В обліку така операція відобразиться наступним чином(табл.. 2.2):

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції на умовах наступної оплати

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Відвантажено продукцію покупцю	901	26	6500
2	Відображено дохід від реалізації продукції	361	701	9000
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	1500
4	Списано на фінансовий результат:			
	• собівартість реалізованої продукції	791	901	6500
	• дохід від реалізації	701	791	7500
5	Надійшла оплата від покупця	311	361	9000

Фінансовий результат визначається незалежно від дати отримання коштів від покупців.

Якщо першою подією буде надходження коштів від покупців, то в момент отримання коштів вони відображаються як аванси отримані — субрахунок 681, а для відображення податкового зобов'язання з ПДВ, яке виникає за першою подією, дебетується субрахунок 643 «Податкові зобов'язання». Дохід у бухгалтерському обліку буде відображено після відвантаження продукції, при цьому ПДВ з дебету субрахунку 701 списується в кореспонденції з кредитом проміжного рахунку 643, який в цей момент закривається [11].

Питання для контролю:

1. Які документи подаються до виконавчого комітету для отримання свідоцтва про державну реєстрацію?
2. Яка діяльність підприємств промисловості підлягає ліцензуванню?
3. Назвіть найбільш характерні особливості документування операцій на підприємствах промисловості.
4. В яких випадках використовуються галузеві форм первинних документів та документи, які розробляються на самому підприємстві?
5. Який порядок списання загальновиробничих витрат?
6. Охарактеризуйте особливості розподілу загальновиробничих витрат в окремих галузях промисловості.

7. Які витрати включаються до виробничої собівартості промислової продукції?
8. Охарактеризуйте класифікацію витрат підприємств промисловості.
9. Яким чином здійснюється облік готової продукції на підприємствах промисловості?
10. Охарактеризуйте особливості обліку незавершеного виробництва в основних галузях промисловості.
11. Які витрати є витратами періоду для підприємств промисловості?
12. За якими ознаками класифікується брак на виробництві?
13. Які рахунки використовують для обліку браку?
14. Яким чином здійснюється облік фінансових результатів діяльності підприємств промисловості?
15. Які особливості ведення бухгалтерського обліку в промисловості мають бути висвітлені в наказі про облікову політику?

2.2. Облік діяльності будівельних підприємств

Економіко-правове регулювання діяльності будівельних підприємств

Будівництво – це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

Підгалузями будівництва є: житлове, промислове, транспортне, сільськогосподарське, культурно-побутове та інші [10].

Зміст характерних визначень для будівельних підприємств наведено в додатку 5.

До складу будівельної галузі входять групи підприємств і окремі підприємства: будівельні, монтажні та інші підрядні й субпідрядні організації та фірми, які виконують загальнобудівельні, спеціальні, монтажні, пусконаладжувальні та ремонтно-будівельні роботи.

Будівельні організації можуть мати у своєму складі структурні підрозділи, які обслуговують основне виробництво на правах допоміжних виробництв (транспортні підрозділи, щодо забезпечення електроенергією, парою, водою тощо) або виробляють будівельні матеріали, деталі та конструкції [107].

Будівельні організації поділяються на загальнобудівельні та спеціалізовані (що виконують окремі види робіт). Основною госпрозрахунковою одиницею у будівництві є будівельно-монтажна фірма, трест, акціонерне товариство. До їх складу входять: будівельні управління, будівельно-монтажне управління, пересувні механізовані колони.

За участю у спорудженні об'єкта виділяють генпідрядні та субпідрядні будівельно-монтажні організації.

Будівництво може здійснюватися одним з трьох способів: господарським, підрядним або одночасно господарським і підрядним, тобто змішаним способом.

При господарському способі будівництво здійснюється власними силами підприємства (забудовника) без залучення спеціалізованих підрядних будівельно-монтажних організацій. При цьому на підприємстві може створюватися будівельно-монтажний підрозділ (наприклад, відділ капітального будівництва), який здійснює відповідні будівельні роботи, найчастіше з реконструкції та розширення підприємства або будівництва невеликих об'єктів допоміжного призначення.

При підрядному способі будівництво здійснюється підрядними будівельними та монтажними організаціями, які мають в розпорядженні будівельні кадри, спеціалізовані машини і устаткування. Здійснення будівництва відбувається за договорами будівельного підряду, що укладаються між замовником і підрядником.

При змішаному способі будівництво здійснюється з використанням власних потужностей підприємства із залученням до певної частини робіт підрядних організацій [6].

Головним документом, який регламентує порядок правових і фінансових взаємовідносин між учасниками будівельного процесу, є підрядний контракт. Цей документ визначає перелік обов'язків сторін, їхні права і відповідальність [107].

Згідно П(С)БО 18 «Будівельні контракти» виділяють два види будівельних контрактів: з фіксованою ціною та за ціною «витрати плюс» [156].

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною «витрати плюс» може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Генпідрядник укладає із субпідрядником контракт субпідряду на виконання окремих видів робіт для забезпечення введення в дію виробничих потужностей і об'єктів будівництва у визначені контрактом строки.

Субпідрядник, який за контрактом субпідряду здійснює монтаж основного технологічного і енергетичного устаткування, зобов'язаний разом з генпідрядником і замовником забезпечити введення в дію потужностей і об'єктів в установлені строки. Субпідрядник несе відповідальність перед генпідрядником за якісне, повне та своєчасне виконання окремих видів та комплексів робіт, передбачених субпідрядним контрактом.

Генпідрядник зобов'язаний:

- передати субпідряднику затверджену в установленому порядку проектно-кошторисну документацію на роботи, що підлягають виконанню ним;
- забезпечити будівельну готовність об'єкта, конструкцій та окремих видів робіт для виконання субпідрядником подальших робіт;
- своєчасно здійснювати комплексну передачу субпідряднику устаткування, матеріалів і виробів, поставка яких покладена на генпідрядника (замовника), відповідно до графіків їх передачі, узгоджених з термінами виконання будівельно-монтажних робіт і введення в дію потужностей і об'єктів;
- забезпечити своєчасне відкриття і безперервність фінансування робіт;
- координувати діяльність субпідрядників, які беруть участь у будівництві;
- прийняти закінчені види робіт і здійснити оплату виконаних монтажних і спеціальних робіт;
- здійснювати контроль за відповідністю виконуваних субпідрядником робіт робочим кресленням і будівельним нормам і правилам, а матеріалів, виробів і конструкцій – державним стандартам і технічним умовам, не втручаючись при цьому в оперативно-господарську діяльність субпідрядника.

Субпідрядник повинен:

- виконати за контрактом субпідряду окремі види і комплекси робіт в установлені календарним планом виконання монтажних і спеціальних робіт строки відповідно до робочих креслень і згідно з будівельними нормами;
- провести індивідуальне випробування змонтованого ним устаткування;
- брати участь у комплексному випробуванні устаткування, задачі робочій комісії закінчених об'єктів будівництва, підготовлених до випуску продукції чи надання послуг, та забезпечити спільне з генпідрядником і замовником введення їх у дію в установлені строки;
- брати участь у задачі закінчених об'єктів будівництва державній комісії [22].

Процес оформлення документів для будівництва можна поділити на такі етапи:

- 1) оформлення прав на земельну ділянку;
- 2) одержання дозволу на будівництво;
- 3) отримання вихідних даних на проектування;
- 4) проведення проектно-вишукувальних робіт;
- 5) одержання дозволу на виконання будівельних робіт [77].

У будівництві для визначення ціни на будівельну продукцію складається кошторисна документація, на підставі якої здійснюється розрахунок кошторисної вартості будівництва. Якщо в технічній документації вказується весь комплекс виконуваних робіт, то в кошторисній документації враховуються всі витрати, які необхідно понести, щоб ці роботи виконати.

Склад кошторисної документації залежить від стадії розробки проектною документації та технічної складності об'єкта. Незалежно від того, хто складає кошторисну і технічну документацію - підрядник чи замовник, така документація підлягає узгодженню сторонами, є невід'ємною частиною договору і в більшості випадків залишається незмінною до кінця виконання робіт.

На сьогодні будівельна кошторисна документація звичайно складається за допомогою спеціальних комп'ютерних програм [126].

Розробкою проектною документації займаються спеціалізовані організації, що мають ліцензію на право проведення таких робіт.

Будівельна діяльність (вишукувальні та проектні роботи для будівництва, зведення несучих та огорожуючих конструкцій, будівництво та монтаж інженерних і транспортних мереж) та проектування, будівництво нових і реконструкція існуючих меліоративних систем та окремих об'єктів інженерної інфраструктури належить до галузей, які підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [37].

Органами, що здійснюють ліцензування будівельної діяльності є Держбуд України, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації, а ліцензування робіт з проектуванням, будівництвом нових і реконструкції існуючих меліоративних систем та окремих об'єктів інженерної інфраструктури – Держводгосп України [181].

Термін дії ліцензії на впровадження будівельної діяльності становить 5 років, а плата за її видачу справляється у розмірі 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, якщо орган ліцензування є центральний орган виконавчої влади, або 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо органом ліцензування є місцевий орган виконавчої влади [185].

Організація будівельного виробничого процесу має інші особливості та відмінності від організації процесу виробництва в інших галузях. Зокрема, підприємства будівельної індустрії:

- у більшості випадків до початку будівельно-монтажних робіт знають конкретного замовника;
- укладають підрядні договори (контракти), які здебільшого є разовими і передбачають спорудження (будівництво) певного об'єкта з властивими тільки для нього якостями, які залежать від функціонального призначення об'єкта, вимог і фінансових можливостей замовника та інших умов;
- здійснюють будівельні роботи на тій самій території, на якій експлуатуватимуть побудований об'єкт, тобто без його переміщення від виконавця до покупця;
- здають об'єкти замовникам, як правило, на місці їхнього спорудження у присутності відповідної комісії;
- частково змушені вдаватися до залучення позикових коштів, у зв'язку з повільним обігом власних через тривалий операційний цикл будівництва великих об'єктів [107].

Організація обліку діяльності будівельних підприємств **Особливості документування операцій**

Головним документом, що відбиває хід виробництва від початку виконаних робіт до їх закінчення (від початку до закінчення виконання будівельного контракту), є *Журнал обліку виконаних робіт (ф. № КБ-6)*, відповідальність за ведення якого підрядником покладається на посадову особу. Замовник здійснює контроль і технічний нагляд за обсягом і вартістю виконаних робіт. Журнал обліку виконаних робіт є накопичувальною відомістю, у якій записується виконаний підрядником і прийнятий замовником обсяг виконаних робіт впродовж місяця. Обсяг виконаних робіт упродовж місяця визначається шляхом інвентаризації (виміру) кількості виконаних робіт і розрахунку вартості на підставі кошторисних нормативів або індивідуальних кошторисних норм на кожний конструктивний елемент або вид робіт. Журнал виконаних робіт ведеться начальником ділянки (виконавця робіт).

Акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2в) складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за виконані роботи на будівництві на підставі Журналу обліку виконаних робіт у двох примірниках і рекомендується субпідрядником – генпідряднику, генпідрядником – замовнику (забудовнику).

Виконання обсягу робіт може бути оформлене *Довідкою про вартість виконаних робіт і витрат (ф. № КБ-3)*. Якщо ж підприємством виконувалися будівельні і монтажні роботи, роботи з капітального і поточного ремонту будинків і споруджень, інші підрядні роботи з притягненням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної форми власності, то акт приймання виконаних робіт з форми № КБ-2в складається в обов'язковому порядку.

Довідка про вартість виконаних робіт і витрат є підставою для обліку розрахунків між замовником та підрядником за виконані роботи. Довідка укладається на усі види будівельних і монтажних робіт, робіт із капітального і поточного ремонту будинків і споруд, інші підрядні роботи, незалежно від форми власності цього підприємства і джерела фінансування цих робіт. Довідку вважають як самостійним розрахунковим документом, так і в поєднанні з Актом ф. № КБ-2в.

Довідка укладається в двох примірниках і рекомендується субпідрядником – генпідряднику, генпідрядником – забудовнику. За вимогою банку, що фінансує будівництво, укладається третій примірник і надсилається на його адресу.

Для визначення обсягу незавершеного будівельного виробництва щомісяця проводиться інвентаризація всіх робіт, виконаних будівельними підприємствами і не готових до здачі замовнику. Дані інвентаризації фіксуються в акті форми № КБ-7, у якому вказується обсяг і вартість незакінчених конструктивних елементів і видів робіт.

Акт затверджується головним інженером будівельного підприємства. Складається в двох примірниках, один з яких передається в бухгалтерію, другий залишається на будівельній ділянці.

У будівництві застосовують всі типові форми первинних документів з обліку витрат на виробництво. Водночас будівельному виробництву властиві деякі галузеві форми.

Лімітно-забірна карта (ф. № М-28) призначена для видачі матеріалів на будівельні об'єкти, яка ведеться впродовж усього періоду будівництва і знаходиться у виконавця робіт. Одночасно складається місячна лімітно-забірна карта (ф. № М-28а), що знаходиться на складі. Відпускаючи матеріали із складу комірник розписується в лімітно-забірній карті ф. № М-28, а одержувач – у лімітно-забірній карті за ф. № М-28а.

Лімітно-забірна карта форми № М-28а виписується для обліку видачі матеріалів як і ф. № М-28 – на кожний об'єкт окремо, але на відміну від останньої – на місяць. Оформлена лімітно-забірна карта ф. № М-28а разом з іншими первинними документами передається комірником, у кінці місяця до бухгалтерії.

Матеріали на об'єкти будівництва надходять зі складу, від підсобних виробництв (завод ЗБК, бетонозмішувальний цех та ін.), а також від постачальників (цегла, пісок, щебінь та ін.) у підзвіт начальника дільниці (виконавця робіт), з якими укладається *Договір про матеріальну відповідальність*.

Матеріально відповідальна особа на підставі Акта приймання виконаних робіт (ф. № КБ-2в) складає *Матеріальний звіт* (ф. № М-19) і подає його в бухгалтерію з додатком усіх первинних документів на прихід і витрату матеріалів за звітний місяць [75].

Облік будівельних матеріалів

Облік будівельних матеріалів здійснюється у підрядника на субрахунку 201 «Сировина і матеріали», а у замовника – на субрахунку 205 «Будівельні матеріали».

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт (далі – БМР), виготовлення будівельних деталей і конструкцій [64].

Виділяють таку класифікацію будівельних матеріалів:

1) за використанням:

- стінові (цегла, каміння, панелі, блоки);
- в'язучі (вапно, цемент, синтетичні смоли);
- сантехнічні (труби, шланги);
- електротехнічні (кабель, провід, лампи, вимикачі);
- кровельні (шифер, черепиця, жерсть, руберойд);
- ізоляційні (папір, скловолокно).

2) за способом зберігання:

- відкритого зберігання (цегла, пісок, щебінь, гравій);
- закритого зберігання (сантехніка, електротехнічні матеріали);
- напівзакритого зберігання (лінолеум, толь).

Є певні особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів, які полягають в наступному. Сипучі будівельні матеріали (щебінь, пісок, цемент), особливо відкритого зберігання, важко виміряти, бо вони зберігаються насипом на спеціальних майданчиках. Тому перед інвентаризацією матеріально відповідальні особи повинні надати їм певної геометричної форми (паралелепіпеда, конуса тощо). Кількість матеріалів визначається шляхом обмірювання і розрахунків: визначається математично об'єм відповідного паралелепіпеда, конуса або куба і вага однієї одиниці вимірюваних матеріалів зважуванням; отримані величини перемножуються. Присутність матеріально відповідальної особи при цьому обов'язкова [11].

Кореспонденції рахунків типових операцій з обліку матеріальних цінностей будівельних підприємств наведена в додатку 7.

Облік тимчасових нетитульних споруд

Характерною особливістю будівельних підприємств є наявність тимчасових споруд. Ці споруди необхідні для виконання БМР, а також для обслуговування працівників будівництва у межах будівельного майданчика. Розрізняють титульні та нетитульні тимчасові споруди.

Титульні споруди – це споруди, включені до титульного списку, тобто до затвердженого в установленому порядку поіменного переліку об'єктів будівництва. До них можна віднести:

- тимчасові залізні, автомобільні та землевозні дороги, включаючи з'єднувальні ділянки між постійними дорогами і спорудами, що

будуються, проїзди по будівельному майданчику, підвісні дороги тощо;

- електростанції, котельні, насосні, компресорні тощо тимчасового призначення;
- каменедробильно-сортувальні установки і установки для приготування бетону;
- тимчасові лабораторії для випробування будівельних матеріалів тощо.

Тимчасові титульні будівлі та споруди будують на замовлення забудовника, за рахунок його коштів, вони є його власністю і, як правило, вони обліковуються у складі його необоротних активів.

До тимчасових нетитульних споруд належать:

- приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів;
- складські приміщення і навіси при об'єкті будівництва;
- душові, кубові, неканалізовані вбиральні і приміщення для обігрівання робітників;
- настили, стрем'янки, драбини, перехідні містки, ходові дошки, огорожі при розплануванні будівлі, пристрої з техніки безпеки, інвентарні уніфіковані засоби підмоцнування типу колик, вишок, інвентарних майданчиків, помостів тощо;
- паркани та огорожі (крім спеціальних і архітектурно оформлених, які належать до титульних споруд), запобіжні козирки, захисні засоби, що використовуються при виконанні буропідливних робіт;
- тимчасові розводки від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пару, газу і повітря в межах робочої зони (території в межах до 25 м від периметра будівель до лінійних споруд) [106].

У бухгалтерському обліку тимчасові нетитульні споруди відображаються:

- як оборотні активи на рахунку 22 «МШП» – якщо призначені впродовж операційного циклу або впродовж 12 місяців з дати балансу;
- як необоротні активи на субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» – якщо призначені для використання впродовж терміну, що перевищує один рік або один операційний цикл.

Для виготовлення тимчасових нетитульних споруд власними силами (як правило, цим займаються допоміжні служби будівельного підприємства) витрати збираються:

- на рахунку 23 «Виробництво» – якщо тимчасові нетитульні споруди належать до оборотних активів;
- на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» – якщо тимчасові не титульні споруди належать до необоротних активів.

Вартість необоротних тимчасових (нетитульних) споруд погашається шляхом нарахування амортизації. На практиці будівельні підприємства

застосовують прямолінійний метод нарахування амортизації. Знос у розмірі нарахованої амортизації обліковується на субрахунок 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів», до якого підприємство може відкрити окремі субрахунок другого порядку, наприклад 1323.

Приклад 1. Будівельне підприємство власними силами виготовило будівельні риштувань багаторазового використання. Плановий термін використання риштувань – 3 роки. Вартість виготовлення – 969 грн., в яку включені вартість списаних матеріалів (метал, електроди тощо), використані при виготовленні риштувань – 730 грн., нарахована заробітна плата працівникам допоміжної служби – 150 грн., внески на соціальні заходи – 69 грн., загальновиробничі витрати – 30 грн. Ліквідаційна вартість, згідно з обліковою політикою підприємства, приймається такою, що рівна нулю [225].

В обліку така операція відобразиться наступним чином (табл. 2.3) [225]:

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку тимчасових не титульних споруд

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
У період виготовлення				
1	Списані матеріали, використані при виготовленні риштувань	153	201	730
2	Нарахована заробітна плата працівникам допоміжної служби, зайнятим виготовленням риштувань	153	661	150
3	Нараховані внески на соціальні заходи	153	651, 652, 653, 656	59
4	Списані, у порядку розподілу, загальновиробничі витрати допоміжної служби	153	91	30
5	Оприбутковані і передані в експлуатацію будівельні ліси, виготовлені допоміжним виробництвом підприємства	113	153	969
У процесі експлуатації				
1	Відображена щомісячна сума зносу в розмірі нарахованої амортизації (969 грн. : 3 роки : 12 міс.)	23, 91	132	26,9

Витрати на будівництво тимчасових титульних будівель і споруд включаються в собівартість БМР за умови включення в кошторис на будівництво об'єктів коштів на їх будівництво. Включення таких витрат у собівартість БМР здійснюється у складі накладних витрат шляхом відрахувань, які визначаються, виходячи з кошторисної вартості будівництва цих об'єктів.

Витрати від розбирання тимчасових (нетитульних) споруд відображаються на субрахунок 976 «Списання необоротних активів». На цьому ж субрахунок відображається залишкова вартість списаних

необоротних активів і витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж) [79].

Типова кореспонденція з обліку тимчасових (нетитульних) споруд подана в додатку 8.

Облік витрат будівельних підприємств

Згідно Інструкції № 291 [64] для обліку витрат будівельні підприємства можуть застосовувати один із трьох варіантів ведення обліку використовуючи: лише рахунки класу 9; рахунки 8 і 9 класу одночасно; тільки рахунки класу 8 для підприємств-суб'єктів малого підприємництва.

Облік та групування витрат будівельні підприємства здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати» з урахуванням специфіки підгалузі.

Витрати будівельних підприємств класифікуються за такими ознаками [100]:

1) за видами діяльності будівельної організації: витрати звичайної діяльності, витрати операційної діяльності, витрати основної діяльності;

2) за місцем їх виникнення: витрати основного виробництва, витрати допоміжного виробництва, витрати другорядного виробництва;

3) за видами витрат: елементи витрат, статті витрат;

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за елементами витрат, а витрати основної діяльності – як за елементами, так і за статтями калькулювання.

4) за способами включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт (далі – БМР): прямі витрати, загальновиробничі (непрямі) витрати.

5) за результативністю витрачання: продуктивні витрати, непродуктивні витрати;

6) за календарними періодами: поточні, одноразові;

7) відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва: витрати за договором підряду, витрати періоду.

8) за наявності надзвичайних подій: надзвичайні витрати [100].

Економічний зміст витрат наведено в додатку 5.

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат будівельних підприємств відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості БМР наведено в додатку 9.

Собівартість БМР за договором підряду складається з прямих витрат на виконання БМР, які безпосередньо пов'язані з виконанням даного договору підряду, та загальновиробничих витрат.

Облік витрат на виконання БМР ведеться на субрахунку 231 «Основне виробництво» рахунка 23 «Виробництво».

Витрати допоміжних підсобних виробництв обліковуються на окремих аналітичних рахунках, що відкриваються у бухгалтерії до субрахунка 232 «Допоміжні виробництва» [14].

До складу прямих витрат, що включаються до собівартості БМР за договором підяду, належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, які можна віднести до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою;
- інші прямі витрати (включаючи вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями).

Загальновиробничі витрати будівельного підприємства включають:

- витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва;
- витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технологій;
- витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках;
- інші загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати складаються з постійних загальновиробничих витрат (розподілені та нерозподілені) та змінних загальновиробничих витрат.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати, які залишаються незмінними в разі зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт [100].

Будівельні підприємства “збирають” загальновиробничі витрати на субрахунок 912 «Загальновиробничі витрати», а вже потім розподіляють їх між об'єктами обліку [226].

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно, виходячи з нормальної потужності цієї організації.

Нормальна потужність будівельної організації визначається як очікуваний середній обсяг виконуваних робіт, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності будівельної організації впродовж кількох років, з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати визначаються як різниця між загальною сумою постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю будівельної організації та сумою розподілених постійних загальновиробничих витрат за фактичною потужністю будівельної організації.

Загальна сума постійних загальновиробничих витрат (розподілених і нерозподілених), що включається до собівартості БМР за договором підяду, не може перевищувати фактичну величину цих витрат.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, що змінюються прямопропорційно до зміни обсягу виконаних БМР і розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною

організацією самостійно, виходячи з фактичної потужності будівельної організації за звітний період.

Конкретний перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат установлюється будівельною організацією самостійно в наказі про облікову політику.

Базою розподілу загальновиробничих витрат (постійних та змінних) можуть бути:

- сума усіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт;
- сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт;
- трудозатрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні);
- відпрацьований на будівництві об'єкта будівельними машинами і механізмами час, тощо [100].

Облік доходів за будівельними контрактами

На будівельних підприємствах для оцінки та визнання доходів керуються не тільки вимогами П(С)БО 16 «Витрати», а й П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Особливістю будівельних підприємств є те, що доходи від будівельного контракту на дату балансу визнають з врахуванням ступеня завершеності робіт, якщо достовірно можна оцінити кінцевий результат цього контракту.

Для оцінки ступеня завершеності робіт за контрактом використовують один з трьох способів:

- 1) вимірювання та оцінка виконаних робіт, тобто прямий підрахунок;
- 2) співвідношення натуральних показників обсягів заведеної частини та загального обсягу робіт;
- 3) співвідношення фактичних, з початку виконання будконтракту, та загальних кошторисних (очікуваних) витрат.

Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.

Якщо навіть будівельні роботи виконані не в повному обсязі, будівельна організація має право відобразити дохід, отриманий від виконання цих робіт.

Наведені методи визначення доходу, пов'язані з виконанням робіт за будівельним контрактом, застосовують тільки в тому разі, коли кінцевий фінансовий результат може бути достовірно оцінений. А якщо такої впевненості немає, то згідно П(С)БО 18, дохід визнається у сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує ймовірність їх відшкодування [120].

Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю отриманих активів або активів, які підлягають отриманню.

Оцінка доходу впродовж виконання будівельного контракту переглядається в таких випадках:

- погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в період після його укладення;
- зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни [156].

Будівельне підприємство повинне в наказі про облікову політику вказати, який метод оцінки ступеня завершеності робіт воно обрало.

Доходи і витрати звітного періоду за будівельними контрактами визначаються таким чином (рис. 2.1):

Приклад 2. За реалізований будконтракт будівельне підприємство планує отримати дохід у сумі 100 000 грн. Кошторисні витрати за цим об'єктом – 70 000 грн., а фактичні – 50 000 грн. На звітну дату менеджери оцінили ступінь завершеності робіт – 60%.

В обліку така операція відобразиться наступним чином (табл. 2.4):

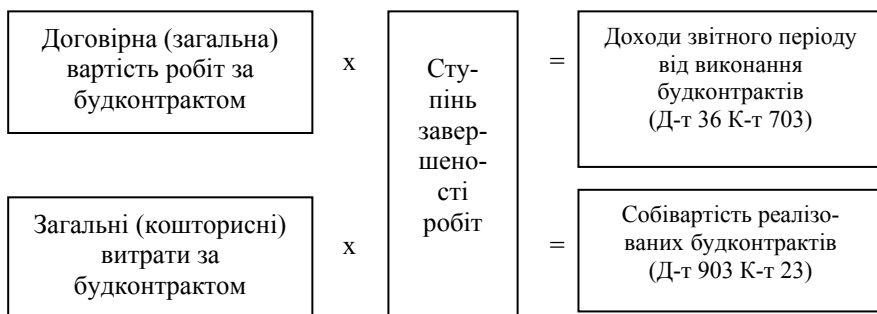


Рис.2.1. Визначення доходів і витрат звітного періоду за будівельними контрактами

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку доходів та витрат будівництва

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Відображено витрати будівництва (50 000 x 60%)	23	13, 20, 63, 65, 66 та ін.	50 000
2	Відображено доходи звітного періоду і заборгованість замовника (100 000 x 60%)	36	703	60 000
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	703	643	10 000
4	Обчислено витрати будівництва, які належать до собівартості реалізованих послуг	903	23*	30 000

*Решту витрат продовжують обліковувати у складі витрат на будівництво, а в собівартості реалізованих робіт і послуг покажуть в майбутньому, коли визнаватиметься дохід.

Для збирання інформації про визнані доходи за будівельним контрактом застосовують рахунки 238 «Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах» і 239 «Проміжні рахунки».

Встановлюючи закінчені етапи за будівельним контрактом і відображаючи дохід, одночасно роблять проводку Д-т 238 К-т 239 – на суму доходу без ПДВ. А коли розрахований дохід не дорівнює загальній вартості наданих послуг за підписаними актами – заборгованість покупця «підганяють» до фактичної суми підписаних актів такими проведеннями:

Д-т 36 К-т 239 – якщо дохід за проміжними рахунками у звітному періоді більший за раніше зафіксований;

Д-т 36 К-т 239 «сторно» – якщо суму заборгованості замовника завищено за рахунок відображення більшого доходу.

Після завершення будівництва субрахунки 238 та 239 закриваються проводкою Д-т 239 К-т 238 [84].

Різницю між розрахунковими величинами доходу і сумою проміжних рахунків відображають за дебетом або кредитом субрахунку 238, при цьому дебетове сальдо на цьому субрахунку є незавершеним будівельним виробництвом, а кредитове сальдо – поточними зобов'язаннями підрядника [120].

Приклад 3. За даними прикладу 2 сума розрахованого доходу на будівельному підприємстві становить 60 000 грн. В обліку операції за проміжними рахункам відображаться наступним чином (табл. 2.5), якщо за звітний період їх виставлено забудовнику на:

- а) 66 000 грн. (більше розрахованого доходу);
- б) 54 000 грн. (менше розрахованого доходу).

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку витрат будівництва

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
а) сума за проміжними рахунками більша за розрахований дохід				
1	Відображено завершення етапів робіт по будівельних контрактах (на суму визнаного доходу без ПДВ)	238	239	50 000
2	Відкориговано заборгованість замовника:			
	- на суму виконаних робіт без ПДВ;	36	239	5 000
	- на суму ПДВ	36	643	1 000
3	Нарахований податковий кредит за проміжними рахунками	643	641	11 000
б) сума за проміжними рахунками менша за розрахований дохід або рівна йому				
4	Зафіксовано завершення етапів робіт по будівельних контрактах (в розмірі визнаного доходу без ПДВ)	238	239	50 000
5	Відкориговано заборгованість замовника:			
	- на суму виконаних робіт без ПДВ;	36	239	5 000
	- на суму ПДВ	36	643	1 000

Коли підприємство не може гарантувати, що отримає прибуток, однак переконане, що витрати з будівництва йому будуть відшкодовані (наприклад, це обумовлено договором), то здійснюють такі записи:

1) витрати визнають витратами того періоду, впродовж якого вони були здійснені (тобто здійснюють запис: Д-т 903 К-т 23);

2) дохід визнають у сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту (Д-т 36 К-т 703).

Коли ж підприємство взагалі не може передбачити, чи надійде компенсація, витрати за контрактом (Д-т 903 К-т 23) показують без визнання доходів [84].

Незавершене будівельне виробництво

Під незавершеним будівельним виробництвом розуміють незакінчені роботи на будівництвах, не здані забудовником. Реальність незавершеного виробництва, що відображається в балансі, а також правильне обчислення

собівартості зданих робіт залежить, насамперед, від достовірності даних про незавершене будівельне виробництво.

Склад незавершеного виробництва підрядних підприємств залежить від прийнятого порядку розрахунків із забудовниками. При розрахунках за повною готовністю споруд, що будуються, пускових комплексів і інших об'єктів, незавершеним виробництвом будуть вважатися всі види цих об'єктів до здачі їх забудовниками і підписання акту приймання в експлуатацію приймальною комісією.

У генерального підрядника поряд з обсягами робіт, виконаних власними силами, у незавершеному виробництві будуть значитися також і обсяги комплексів робіт, виконаних і зданих йому субпідрядними підприємствами (до повної готовності об'єкта і здачі його генпідрядником замовнику).

При розрахунках із забудовником в міру виконання окремих етапів робіт до незавершеного виробництва будуть відноситись роботи по етапах до повного їх завершення і здачі замовнику. По окремих об'єктах застосовується порядок розрахунків із забудовниками за закінчені конструктивні елементи будинків і види робіт. У цьому випадку до незавершеного виробництва включаються частини конструктивних елементів, що залишилися незакінченими, або види робіт за об'єктом.

У субпідрядних підприємствах роботи, що виконуються за договором з генеральним підрядником, враховуються в незавершеному виробництві до здачі закінченого комплексу робіт генпідряднику. Такий же порядок діє і при роботах по капітальному ремонту будівель і споруд.

Роботи, пов'язані з виправленням браку, переробками, викликаними безгосподарністю, не можуть включатися до обсягу незавершеного виробництва (до його кошторисної вартості). Витрати для таких потреб враховуються у складі фактичної собівартості об'єкта, що будується як втрати від браку.

Кожне будівельне підприємство обліковує незавершене будівельне виробництво за фактичними для неї витратами. Оскільки у витратах генерального підрядника є роботи, оплачені субпідрядниками за договірною вартістю, то незавершене будівельне виробництво генпідрядника обліковується за змішаною оцінкою: по роботах, виконаних власними силами, – за фактичною собівартістю, а по роботах, прийнятих від субпідрядників, – за договірною вартістю. Поряд з цим необхідні дані про кошторисну вартість незавершеного будівельного виробництва для оперативного обліку виконаного обсягу будівельно-монтажних робіт за звітний період.

Вартість незавершеного виробництва обчислюється за кількістю незакінченої продукції, оціненої у фактичних або планових нормативних цінах. По бухгалтерських записах у поточному обліку не завжди можна точно встановити суму незавершеного виробництва. У цьому випадку для одержання необхідних даних для калькулювання собівартості продукції

проводиться інвентаризація. Інвентаризацією користуються також для періодичного коригування даних аналітичного обліку.

По окремих видах продукції незавершеним виробництвом є:

- арматура, не покладена у вироби і що знаходиться в сформованих об'єктах, – у виробництвах по виготовленню залізобетонних виробів;
- цегла-сирець, що залишилася на кінець місяця у випалювальних печах, – у виробництвах з виготовлення цегли;
- залишок каменю, що знаходиться в печах, – у виробництвах з виготовлення вапна;
- незакінчені на кінець місяця замовлення в деревообробних виробництвах, ремонтно-механічних, столярних майстернях.

У кар'єрах, бетонних і розчинних вузлах незавершеного виробництва, як правило, бути не повинно [123, с.348].

Облік фінансових результатів від здачі (реалізації) підрядних робіт

Облік розрахунків у підрядника за виконані підрядні роботи та здані будівельні об'єкти здійснюється на синтетичному рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». За дебетом цього рахунка відображають контрактну вартість підрядних робіт або об'єкта згідно з умовами контракту за фіксованою ціною або контракту за ціною «витрати плюс», включаючи ПДВ, та кредитом рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Одержання авансів від замовників або оплата окремих етапів робіт, конструктивних елементів чи комплексів згідно з умовами контракту відображається записом за дебетом рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредитом рахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Зарахування раніше одержаного авансу відображається таким записом: Дт 681 Кт 36. Нарахування ПДВ відображається записом: Дт 703 Кт 643.

Списання фактичних витрат за підрядом (об'єктом) або витрат за окремими етапами робіт, конструктивними елементами або комплексами згідно з умовами контракту відображається записом: Дт 903 Кт 23 [11].

Типова кореспонденція рахунків з обліку здачі (реалізації) підрядних робіт і розрахунків із субпідрядними підприємствами подана в додатку 10, а типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів від зданих робіт, послуг в додатку 11.

Питання для контролю:

1. Охарактеризуйте відмінність господарського способу ведення будівництва від підрядного.
2. Назвіть особливості організації будівельного виробничого процесу на відміну від інших галузей економіки.
3. Які види будівельних контрактів існують в будівництві?
4. Охарактеризуйте зобов'язання генерального підрядника.

5. Назвіть обов'язки субпідрядника при виконанні будівельних робіт.
6. Яка діяльність будівельних підприємств підлягає ліцензуванню?
7. Назвіть найбільш характерні особливості документування операцій на будівельних підприємствах.
8. Вкажіть особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів.
9. Якими первинними документами оформлюється видача матеріалів на будівельні об'єкти?
10. В чому полягає відмінність постійних загальновиробничих витрат від змінних у будівництві?
11. Які особливості обліку доходів у будівництві?
12. На яких рахунках здійснюється облік тимчасових (нетитульних) споруд?
13. Назвіть особливості незавершеного будівельного виробництва.
14. Як нараховується знос по тимчасових (нетитульних) спорудах?
15. Які особливості ведення бухгалтерського обліку будівельних підприємств мають бути висвітлені в наказі про облікову політику?

2.3. Облік діяльності підприємств лісового господарства

Економіко-правове регулювання діяльності підприємств лісового господарства

Підприємства лісового господарства – це специфічні організаційні структури, котрі займаються посадкою, вирощуванням, доглядом, заготівлею та реалізацією лісопродукції.

Головним завданням даних підприємств є ефективне використання лісу як відновлюваного природного ресурсу, забезпечення виконання ними функцій відтворення, вирощування лісу відповідного цільового призначення. Також їх важливим завданням є формування лісових насаджень шляхом проведення рубок пов'язаних з веденням лісового господарства.

Організація лісового господарства передбачає:

- ведення державного обліку лісів;
- поділ лісів за групами та віднесення до категорій захисності;
- виділення господарських частин (експлуатаційні, водоохоронні, захисні тощо), господарств (хвойні, твердолистяні, м'яколистяні тощо), господарських секцій (високопродуктивні, середньопроодуктивні, низькопродуктивні, плантаційні тощо);
- встановлення віку стиглості лісу, способів рубок і відтворення лісових насаджень, норм використання лісових ресурсів;
- визначення системи заходів щодо охорони, захисту, раціонального використання та відтворення лісів;

- здійснення інших організаційно-технічних заходів згідно з основними вимогами щодо ведення лісового господарства і використання лісових ресурсів, визначеними законодавством України [85].

Зміст характерних для підприємств лісового господарства визначень наведено в додатку 5.

Якщо підприємство лісового господарства здійснює оптову торгівлю насінням лісових рослин, то така діяльність підлягає ліцензуванню.

Обов'язки з організаційно-технічного забезпечення діяльності ліцензійної комісії з ліцензування суб'єктів господарювання на право провадження оптової торгівлі насінням лісових рослин (реєстрація заяв та супроводжувальних документів від суб'єктів господарської діяльності з метою отримання ліцензії на оптову торгівлю насінням лісових рослин для розгляду ліцензійною комісією, ведення протоколів ліцензійної комісії та підготовка проектів наказів, оформлення бланків ліцензій, реєстрація виданих ліцензій, підготовка звітів по використаних бланках ліцензій до Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва), контроль за додержанням ліцензіатами ліцензійних умов та відстеження результативності ліцензування господарської діяльності з оптової торгівлі насінням лісових рослин покладено на Українську державну лісонасінневу інспекцію.

Для отримання ліцензії органу ліцензування підприємство лісового господарства повинне подати такі документи:

- заяву встановленого зразка про видачу ліцензії;
- копію Свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, засвідченого нотаріально або органом, який видав оригінал документа;
- копію довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, який видав оригінал документа;
- копію статуту, засвідченого нотаріально;
- довідку про взяття на облік платника податків, засвідчену нотаріально або органом, який видав оригінал документа;
- засвідчені в установленому порядку копії документів, що підтверджують право власності суб'єкта господарської діяльності або оренди ним виробничих площ;
- відомості за підписом заявника – суб'єкта господарської діяльності про наявність матеріально-технічної бази, необхідної для провадження відповідного виду господарської діяльності;
- опис документів, наданий органу ліцензування в 2-х примірниках [109].

Формою власності лісгосподарських підприємств України, як правило, є державна.

В держлісгоспах виробничими цехами вважаються лісопункти, нижні склади, лісовозні дороги.

Організація обліку діяльності підприємств лісового господарства

Організація обліку підприємств лісового господарства здійснюється на принципах національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Підприємства даної галузі застосовують повний План рахунків бухгалтерського обліку [133] та використовують журнально-ордерну форму обліку.

Особливості документування операцій

Облік лісопродукції починається з приймання її безпосередньо на місцях виконання робіт.

Відповідальні особи по мірі заготівлі і підвозки лісопродукції щоденно проводять її приймання від бригади (робітника). При цьому МВО складає у двох примірниках *Щоденник приймання робіт по заготівлі (вивезенню) лісопродукції (форма ЛГ-4)*. Перший примірник щоденника видається бригадиру (робітнику), а другий залишається в особи, яка прийняла лісопродукцію.

МВО чи інша особа на підставі щоденників в двох примірниках заповнює *Наряд-акт на виконання робіт (форма ЛГ-11)*, який заповнюється після закінчення заготівлі лісопродукції на ділянці, або при настанні строку нарахування заробітної плати. Наряд-акт на виконання робіт разом з першим примірником щоденника здається в лісництво, цех чи інший підрозділ.

Бухгалтерія лісництва, цеху після перевірки і затвердження нарядів-актів на виконання робіт лісничим (начальником цеху) проводить нарахування заробітної плати робітникам. Перші примірники наряда-акта і щоденника приймання робіт разом з місячним звітом здаються в бухгалтерію підприємства (держлісгоспу), а другий примірник наряда-акта зберігається в лісництві разом із копіями розрахунково-платіжних відомостей. Другий примірник щоденника здається матеріально-відповідальною особою в бухгалтерію лісництва (цеху) разом з *Репортом про рух лісопродукції (форма ЛГ-6)*.

Вивезення лісопродукції на кінцеві склади свого підприємства проводиться на підставі *Товарно-транспортної накладної (ф. №1-ТН)*.

Приймання лісопродукції на кінцевому складі проводиться завідуючим складом, майстром, або іншою МВО від кожного водія на підставі *Товарно-транспортної накладної*.

Розпилювання деревини проводиться в спеціалізованих цехах, в лісництвах та інших виробничих підрозділах, де встановлене відповідне лісопилльне обладнання. На одержану для розпилювання деревину заповнюється *Щоденник надходження сировини в цех переробки (форма ЛГ-*

12). На підставі щоденника МВО складає *Змінний рапорт (форма ЛГ-16)*, який є підставою для заповнення наряду-акта на переробку деревини.

На підставі змінних рапортів складається *Журнал показників по розпилюванню деревини та роботи лісопильних рам (форма ЛГ-17)*. Журнал призначений для відображення роботи лісопильних рам, витрат сировини, випуску продукції лісопилення та служить для аналізу витрат сировини, одержаної пилопродукції, а також є підставою для складання звітності.

Окремо ведеться облік розпилювання давальницької деревини. При прийманні давальницької деревини МВО складає *акт приймання давальницької деревини на розпилювання (форма ЛГ-13)*. Він служить підставою для запису в *Книзі обліку давальницької деревини (форма ЛГ-14)* і одночасно зі звітом подається в бухгалтерію підприємства.

По закінченню розпилювання давальницької деревини і оплати вартості послуг за розпилювання на одержання здавачем пиломатеріалів виписується в 2-х примірниках *Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. №М-11)*.

Для відпуску лісопродукції підприємство виписує покупцю *Наряд на відпуск лісопродукції (форма ЛГ-20)*, в якому вказується місце реалізації, строк вивозки, порода, сортимент, сорт та кількість лісопродукції. Покупець розписується про отримання наряду в *Журналі реєстрації нарядів на відпуск лісопродукції (форма ЛГ-21)* і з'являється в лісництво для виписки рахунка на оплату.

Після оплати рахунка лісництво (цех), при наявності транспорту і довіреності у покупця, виписує *Товарно-транспортну накладну (типова форма № 1-ТН)*, в якій вказується місце відвантаження, порода, сортимент, сорт, група діаметрів, кількість, ціна та сума відпущеної лісопродукції.

МВО по заготовленій, підвезеній на проміжні склади (трелі), вивезеній на кінцеві склади, реалізованій та використаній на власні потреби лісопродукції щомісячно складає і в установлені строки подає в лісництво (цех) *Рапорт про рух лісопродукції (форма ЛГ-6)* з доданням до нього всіх документів по надходженню і списанню лісопродукції.

На одержану від вивозки лісопродукцію матеріально-відповідальна особа веде *Журнал надходження лісопродукції від вивозки (форма ЛГ-10)*. Записи в журналі проводяться щоденно по кожній товарно-транспортній накладній. В кінці робочого дня (зміни) в журналі підраховують надходження за день.

На підставі одержаних від відповідальних працівників первинних документів та звітів, після їх затвердження лісничим (начальником цеху та ін.) бухгалтер лісництва приступає до складання зведених документів та звітів. На підставі *Нарядів-актів на виконання робіт (форма ЛГ-1)* складається *Журнал виконаних лісгосподарських робіт (форма ЛГ-2)*. В цьому журналі відображаються роботи по заготівлі і підвозці (трелюванню) лісопродукції та розкряжуванню хлестів.

На підставі Нарядів-актів на виконання робіт (форма ЛГ-1), Нарядів-актів на переробку деревини (форма ЛГ-15), Актів приймання робіт по підсочці лісу (форма ЛГ-8), Актів на заготівлю осмолу та списання вибухових матеріалів (форма ЛГ-7) та інших первинних документів заповнюється *Журнал інших виконаних робіт (форма ЛГ-3)*.

На підставі первинних документів по реалізації (відпуску) лісопродукції (товарно-транспортна накладна, специфікація-накладна) складається *Журнал реалізації (відпуску) лісопродукції (форма ЛГ-23)*. Журнал заповнюється в розрізі реалізації по місцях зберігання лісопродукції, по діловій деревині, по групах порід. Також вказується кількість та вартість відпущеної лісопродукції. Журнал складається окремо по кожному виду оплати лісопродукції (за готівку, безготівковий розрахунок, в рахунок бартерних операцій, паливна норма тощо).

Облік лісопродукції ведеться по кількісних показниках в цілому по лісництву (цеху) і в тому числі по МВО в *Книзі обліку лісопродукції (форма ЛГ-11)*.

Облік давальницької сировини ведеться в *Книзі обліку давальницької деревини (форма ЛГ-14)* по кожному місцю зберігання та кожному здавачу [60].

Облік витрат підприємств лісового господарства

Для обліку витрат підприємства лісового господарства можуть застосовувати один із трьох варіантів ведення обліку використовуючи: лише рахунки класу 9; рахунки 8 і 9 класу одночасно; тільки рахунки класу 8 для підприємств суб'єктів малого підприємництва [64].

Облік та групування витрат підприємства лісового господарства здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати» з урахуванням специфіки підгалузі.

Витрати на виробництво продукції лісового господарства групуються за такими ознаками [102]:

- 1) за центрами відповідальності: витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби;
- 2) за видом продукції, робіт, послуг: витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію;
- 3) за єдністю складу (однорідністю) витрат: одноелементні, комплексні;
- 4) за видами витрат: витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції;
- 5) за способами перенесення вартості на продукцію: витрати прямі, непрямі;
- 6) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: витрати змінні, постійні;

7) за календарними періодами: витрати поточні, довгострокові, одноразові;

8) за доцільністю витрачання: продуктивні, непродуктивні та надзвичайні;

9) за визначенням віднесення до собівартості продукції: витрати на продукцію, витрати періоду (економічний зміст витрат наведено в додатку 5).

Калькуляційними одиницями в лісовому господарстві є:

- щільний (без пустот між полінами) кубічний метр – по заготовленій лісопродукції, пиломатеріалах, балансах, тарній дощечці, осмолу та ін.;
- тонна – по живиці, вітамінному борошні із деревної зелені, корі, деревному вугіллі та ін.;
- квадратний метр – по деревно-волокнистих плитах, паркетах та ін.;
- гектар (1000 кв.м.) – по лісових культурах, насадженнях у ярах, балках, пісках, полезахисних лісових смугах, плантаціях, лісонасінневих ділянках, лісонасадженнях, пройдених рубок догляду, санітарних рубок, створених лісоосушувальних системах, наземних винищувальних засобів боротьби, проведених у лісонасадженнях та ін.;
- кілометр – по дорогах лісогосподарського і протипожежного призначення, по розрубаних і розчищених кварталних і граничних кварталних просіках, упоряджених нових протипожежних розривах і ін.;
- кілограм – по шишках, лісовому насінню і ін.;
- гривня (тис. грн.) – по обрахунку обсягу валової, товарної і реалізованої продукції, виробничих витрат і собівартості [102].

Підприємства лісового господарства для обліку витрат використовують рахунки: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» [64].

Облік витрат на виробництво

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво лісогосподарського підприємства поділяється на: основне, допоміжне і невиробниче господарство (їх економічний зміст наведено в додатку 5).

Облік виробничих витрат лісогосподарських підприємств здійснюється на рахунку 23 «Виробництво».

Підприємства лісового господарства відкривають такі субрахунки до рахунку 23:

- 231 «Витрати по лісовому господарству за рахунок бюджетних коштів»;
- 232 «Лісогосподарське виробництво»;
- 233 «Витрати по вивозці деревини на кінцеві склади»;
- 234 «Інше виробництво»;

- 235 «Допоміжне виробництво»;
- 236 «Обслуговуюче виробництво та господарство»;
- 237 «Ремонт основних засобів».

З метою забезпечення обліку іншого та допоміжного виробництва, ремонту основних засобів субрахунки 234, 235 доповнюються відповідними рахунками третього порядку:

- 2341 «Лісопилення»;
- 2342 «Переробка основної сировини»;
- 2343 «Переробка відходів»;
- 2344 «Розпилювання давальницької сировини»;
- 2351 «Автотранспорт лісовозний»
- 2352 «Автотранспорт інший»;
- 2353 «Трактори»;
- 2354 «Автокрани»;
- 2355 «Гуж транспорт»;
- 2356 «Ремонтно-механічні майстерні»;
- 2357 «Утримання лісовозних доріг»;
- 2371 «Поточний ремонт»;
- 2372 «Капітальний ремонт».

Облік витрат на лісогосподарське виробництво ведеться на синтетичних рахунках 232 і 233.

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат відповідно до об'єктів обліку за такими видами продукції, робіт і послуг:

- лісосіки, відведені під всі види рубок;
- молодняки, пройдені доглядом;
- насадження, пройдені рубками, пов'язаними з веденням господарства;
- дороги лісогосподарського призначення, виконані господарським способом;
- біотехнічні заходи;
- послуги державі по захисту лісу від шкідників і хвороб;
- гідролісомеліоративні і лісоосушувальні роботи;
- лісовирощування (лісові культури, захисні насадження, природне поновлення);
- полезахисні лісові смуги;
- маточні плантації і лісонасінневі ділянки (закладка і утримання);
- заходи по охороні лісу від пожеж;
- послуги по виявленню пожеж;
- гасіння лісових пожеж;
- послуги Державної лісової охорони;
- послуги по охороні і відтворенню диких тварин;
- інша продукція і послуги, що надаються на сторону.

Цей перелік може бути зміненим в залежності від конкретних умов підприємства та має бути зазначений в наказі про облікову політику.

У відповідності з лісорубними квитками підприємство зобов'язане організувати оперативний облік фактичної заготівлі деревини у відведених лісосіках на верхніх і нижніх складах у кубічних метрах по кінцевій операції.

У бухгалтерському обліку плата за природні ресурси на корні з рахунку списується на витрати виробництва щомісячно, по мірі фактичної вирубки лісосічного фонду, пропорційно середньорічній вартості одного кубічного метра ділової деревини і дров. При заготівлі і перевезенні деревини у хлистах плата за природні ресурси на корні визначається і списується на собівартість лісозаготівель по середньорічній вартості знеособленого кубометра [102].

Лісопродукція, що знаходиться на лісосіках і проміжних складах, та нерозкряжовані хлисти на кінцевих складах відносяться до незавершеного виробництва і обліковуються на субрахунок 232 «Лісогосподарське виробництво». При прийнятті на підприємстві технології організації робіт, коли лісопродукція вивозиться з лісосік і проміжних складів в двір споживача або реалізується на сторону, то її слід відносити до готової продукції. Щомісячно вивезена лісопродукція на кінцеві склади списується з субрахунку 232 на субрахунок 233 [60].

Типова кореспонденція рахунків з обліку прямих виробничих витрат на лісопилення наведена в додатку 12.

Облік готової продукції

До готової продукції лісового господарства належить лісопродукція, вивезена на кінцеві склади підприємства, а також добута живиця. До продукції інших виробництв (промисловості) відноситься продукція лісопильного та стругального виробництва, теслярські та столярні вироби, дерев'яна тара, дерев'яні панелі та інші вироби з деревини, корка; плетені вироби.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам [88].

Готова продукція відноситься до запасів, її визначення та оцінка здійснюються згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Готова продукція підприємств лісового господарства обліковується на активному рахунку 26 «Готова продукція».

За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю.

Списання готової продукції на склад із виробництва (рахунок 233) після додаткових витрат по вивезенню, розкряжуванню здійснюється на рахунок 26 «Готова продукція» по фактичній собівартості [60].

Продукція лісопилення та переробки деревини обліковується на субрахунок 234 «Інше виробництво» по собівартості, а потім оприбутковується на рахунок 26 «Готова продукція» [60].

Облік фінансових результатів діяльності підприємств лісового господарства

Сировина, використана на лісопиляння і переробку деревини, списується по фактичній собівартості за минулий місяць.

При реалізації готової продукції списується її собівартість (фактична) з кредиту рахунка 26 «Готова продукція» на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Фактична собівартість реалізованої в лісі і на проміжних складах лісопродукції списується з кредиту субрахунка 232 (по собівартості щільного кубометра) в дебет субрахунка 901 [60].

Дохід від реалізації готової продукції обліковується на субрахунок 701 «Доходи від реалізації готової продукції».

Приклад. Лісництво в результаті заготівлі лісоматеріалів круглих порід – сосна (сорт 3, діаметр 18-24 см, кубмаса 3,5 куб. м) реалізувало населенню дану лісопродукцію і отримало виручку від реалізації в сумі 570 грн. Собівартість реалізованої продукції склала 350 грн.

Відповідно в бухгалтерському обліку будуть здійснені такі записи (табл. 2.6):

Таблиця 2.6

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Відвантажено продукцію покупцю	901	26	350
2	Відображено дохід від реалізації лісоматеріалів	301	701	570
3	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	95
4	Списано на фінансовий результат:			
	- собівартість реалізованої продукції	901	26	350
	- дохід від реалізації	701	791	475

Питання для контролю:

1. В чому полягає організація лісового господарства?
2. В яких випадках ліцензується діяльність підприємств лісового господарства?
3. Які документи подаються до органу ліцензування для отримання ліцензії підприємством лісового господарства?
4. Назвіть особливості первинного обліку розпилювання давальницької деревини.
5. Охарактеризуйте особливості первинного обліку приймання лісопродукції.
6. Які особливості ведення бухгалтерського обліку на підприємствах лісового господарства мають бути висвітлені в наказі про облікову політику?
7. Якими калькуляційними одиницями користуються в лісовому господарстві?

8. Охарактеризуйте класифікацію витрат на виробництво в лісовому господарстві.
9. Назвіть особливості аналітичного обліку витрат на лісогосподарське виробництво.
10. На яких субрахунках здійснюється облік виробничих витрат лісогосподарських підприємств?
11. Які особливості обліку готової продукції лісового господарства?
12. Які рахунки використовують підприємства лісового господарства для обліку витрат?
13. На яких рахунках відображається допоміжне виробництво підприємств лісового господарства?
14. Назвіть найбільш характерні види основного виробництва підприємства лісового господарства.
15. Які витрати є витратами періоду для підприємств лісового господарства?

2.4. Облік діяльності на сільськогосподарських підприємствах

2.4.1. Облік діяльності сільськогосподарських підприємств

Економіко-правове регулювання діяльності сільськогосподарських підприємств

Агропромисловий комплекс – сукупність галузей народного господарства, зайнятих виробництвом, переробкою, зберіганням і доведенням до споживача сільськогосподарської продукції. Він складається з таких основних сфер: 1) виробництво засобів виробництва для сільського господарства та його виробничого обслуговування; 2) сільське господарство; 3) заготівля, переробка, зберігання, транспортування і збут сільськогосподарської продукції [17, с. 21].

Сільське господарство є основною складовою агропромислового комплексу України та найважливішою сферою народного господарства, яка забезпечує населення продуктами харчування і є важливою сировинною базою для харчової та легкої промисловості [19, с. 390].

Згідно ст. 2 Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» під сільськогосподарською діяльністю розуміють діяльність з виробництва (виращування), переробки і збуту сільськогосподарської продукції.

Сільськогосподарські підприємства є самостійними суб'єктами господарювання, створеними компетентними органами державної влади чи органом місцевого самоврядування, чи іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб систематичним здійсненням виробничої, науково-дослідної, торгівельної, іншої господарської діяльності в аграрному секторі економіки в порядку, передбаченому чинним законодавством України [136, с. 97].

Основними організаційно-правовими формами сільськогосподарських підприємств є: сільськогосподарські виробничі кооперативи (СВК), господарські товариства (ТОВ, АТ), приватні (приватно-орендні) підприємства, фермерські господарства.

За сучасних умов для успішного розвитку всіх галузей АПК створюються нові форми організації агропромислового виробництва – агропромислові об'єднання, агрокомбінати, агрофірми, асоціації, науково-виробничі системи [219, С.165].

Залежно від кількості працюючих та кількості валового доходу від реалізації продукції за рік сільськогосподарські підприємства можуть належати до малих, середніх або великих підприємств (ч. 7 ст. 63 ГК).

Незалежно від форм власності малими є сільськогосподарські підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує 50 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує суму, еквівалентну 500 тис. євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні. Якщо середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує 1 тис. осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період перевищує суму, еквівалентну 5 млн. євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні, то такі сільськогосподарські підприємства вважаються великими. Всі інші сільськогосподарські підприємства є середніми.

Усі аграрні підприємства із статусом юридичної особи мають відокремлене майно, яке знаходиться на самостійному балансі, рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом, відповідають за своїми зобов'язаннями своїм майном, можуть від свого імені набувати та здійснювати майнові та особисті немайнові права, мати обов'язки, бути позивачами та відповідачами в суді.

В процесі виробничо-господарської діяльності сільськогосподарські підприємства вступають у майнові та інші відносини з різними суб'єктами аграрного господарювання. Ці відносини ґрунтуються на певних принципах, основними з яких є: забезпечення економічної багатоманітності та захисту державою всіх суб'єктів аграрного господарювання; свобода підприємницької діяльності в межах, визначених законом; вільний рух капіталів, товарів і послуг на території України; обмеження державного регулювання економічних процесів у зв'язку з потребою забезпечення соціальної спрямованості економіки, добросовісної конкуренції у підприємництві; екологічний захист населення; захист справ споживачів і безпеки суспільства й держави; захист національного товаровиробника; заборона незаконного втручання органів державної влади та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб у господарські відносини сільськогосподарських підприємств [136, с. 166].

Виходячи з цього сільськогосподарські підприємства самостійно визначають напрями сільськогосподарського виробництва, його структуру і обсяг, самостійно розпоряджаються виробленою продукцією та доходами, здійснюють будь-яку діяльність, що не суперечить законодавству України.

Сільськогосподарські підприємства мають право: кооперуватися з промисловими підприємствами та установами в процесі переробки сільськогосподарської продукції та здійсненні інших видів діяльності; брати участь у приватизації переробних, агросервісних та інших державних та комунальних підприємств; здійснювати представницьку діяльність з цінними паперами; вступати в договірні відносини з будь-якими державними, комунальними, приватними та іншими підприємствами, а також окремими громадянами; самостійно вибирати партнерів для укладення договорів; добровільно брати на себе виконання державного замовлення на продаж сільськогосподарської продукції; реалізувати свою продукцію та надавати послуги за цінами й тарифами, що встановлюються ними самостійно або на договірній основі.

Всім суб'єктам аграрного господарювання гарантуються однакові права доступу на ринок, до матеріальних, фінансових, трудових, інформаційних і природних ресурсів.

Основними галузями в сільському господарстві є рослинництво та тваринництво. Для забезпечення виробничо-господарської діяльності сільськогосподарські підприємства організовують допоміжні виробництва (ремонтно-механічні майстерні, автомобільний і гужовий транспорт, електро-, водо-, газопостачання тощо). Одним із напрямів діяльності аграрних підприємств є переробка власної продукції, для чого можуть створюватися підсобні промислові виробництва (млини і крупорушки, плодоовочеконсервні виробництва, виноробні виробництва, підрозділи із переробки і приготування кормів, хлібопекарне виробництво, виробництва із переробки молока, забійні цехи, пилорами тощо). Крім цього, сільськогосподарські підприємства мають право займатися фінансовою, інвестиційною, зовнішньоекономічною діяльністю.

Економіко-правове регулювання виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств здійснюється за допомогою правових норм як загальних, так і спеціальних законів та підзаконних актів, а саме: Конституції України, Цивільного кодексу, Господарського кодексу, Законів України «Про власність», «Про державну підтримку сільського господарства України», «Про господарські товариства», «Про фермерське господарство», «Про споживчу кооперацію», «Про колективне сільськогосподарське підприємство», «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про фіксований сільськогосподарський податок», «Про оподаткування прибутку підприємств» тощо. Види діяльності, які потребують спеціального дозволу (ліцензії) та порядок її отримання регулюються законом України «Про ліцензування деяких видів господарської діяльності». Крім того, аграрні

підприємства зобов'язані дотримуватися екологічних, ветеринарно-санітарних правил і норм щодо якості виготовленої продукції та інших вимог, встановлених відповідно до чинного законодавства.

Методологія та організація бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах базується на єдиних методологічних засадах, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Відображення господарських операцій здійснюється на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Облік витрат та визначення собівартості продукції проводиться у відповідності до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Облікова інформація відображається у регістрах, затверджених Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу (додаток 13).

Важливо зазначити, що наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. затверджене П(С)БО №30 «Біологічні активи», яке набуде чинності з 01.01.2007 р. Дане Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Особливості сільськогосподарського виробництва мають суттєвий вплив на побудову обліку в аграрних підприємствах (рис. 2.2).

Організація обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі.

Документування операцій з обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі та їх систематизація в регістрах журнально-ордерної форми обліку

Одним з першочергових завдань обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі є своєчасне та правильне документальне оформлення операцій та забезпечення достовірних даних про всі зміни, що відбуваються у складі поголів'я тварин в процесі вирощування та відгодівлі: збільшення кількості тварин за рахунок отримання приплоду, приріст живої маси, придбання тварин в інших підприємствах та у громадян, переведення до іншої облікової групи, продаж, забій, падіж тощо.

Форма та зміст первинних документів з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі залежить від характеру відображуваної в них господарської операції.

Основними документами з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі є:

Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма №95) – складають при одержанні приплоду телят, поросят, ягнят крім каракульських, лошат, нових сімей бджіл.

Акт про хід окоту овець (форма №103) – містить дані про хід окоту кожної отари у каракульському вівчарстві.

Акт виведення та сортування добового молодняку птиці (форма №106) – складають у спеціалізованих птахівничих господарствах для приймання одержаного (виведеного) молодняку.

Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (форма №96) – складають при одержанні приплоду звірів та кролів.

Відомість зважування тварин (форма №98) – складають в процесі щомісячного, періодичного чи вибіркового зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі.

Розрахунок визначення приросту тварин (форма №98а) – використовують для визначення приросту живої маси за даними, що містяться у відомостях зважування тварин та документах про надходження й вибуття худоби в цілому по фермі, а також за видами й обліковими групами та особами, за якими закріплені тварини.

Акт на переведення тварин із групи в групу (форма №97) – складають при переведенні телят, поросят, ягнят, лошат, птиці, кролів, звірів тощо з однієї облікової групи в іншу (включаючи переведення тварин в основне стадо), а також відлучення молодняку звірів і кролів.

Приймально-розрахункова відомість на худобу і птицю, що прийняті сільськогосподарським підприємством від населення для подальшої здачі державі (форма №95а) – складають при отриманні сільськогосподарськими підприємствами худоби, кролів та інших тварин від населення для подальшого продажу і доставки їх на приймальні пункти заготівельників або переробників.

Акт на передачу (продаж) закупівлю худоби та птиці за договорами з громадянами (форма №95б) – складають при надходженні худоби від населення (відповідно до договору) з метою постановки її на дорощування і відгодівлю.

Товарно-транспортна накладна (форма №1 с.-г. тварини) – складають при придбанні тварин в інших сільськогосподарських підприємствах за грошові кошти (при придбанні племінних тварин додатково заповнюють *Племінне свідоцтво*); при надходженні тварин в порядку безоплатної передачі від інших підприємств як внесок до статутного капіталу; при вибутті тварин в інші господарства, продаж переробним підприємствам (м'ясокомбінатам).

Приймальна квитанція (форма ПК-1) – виписують переробні підприємства на прийнятих тварин та птицю.

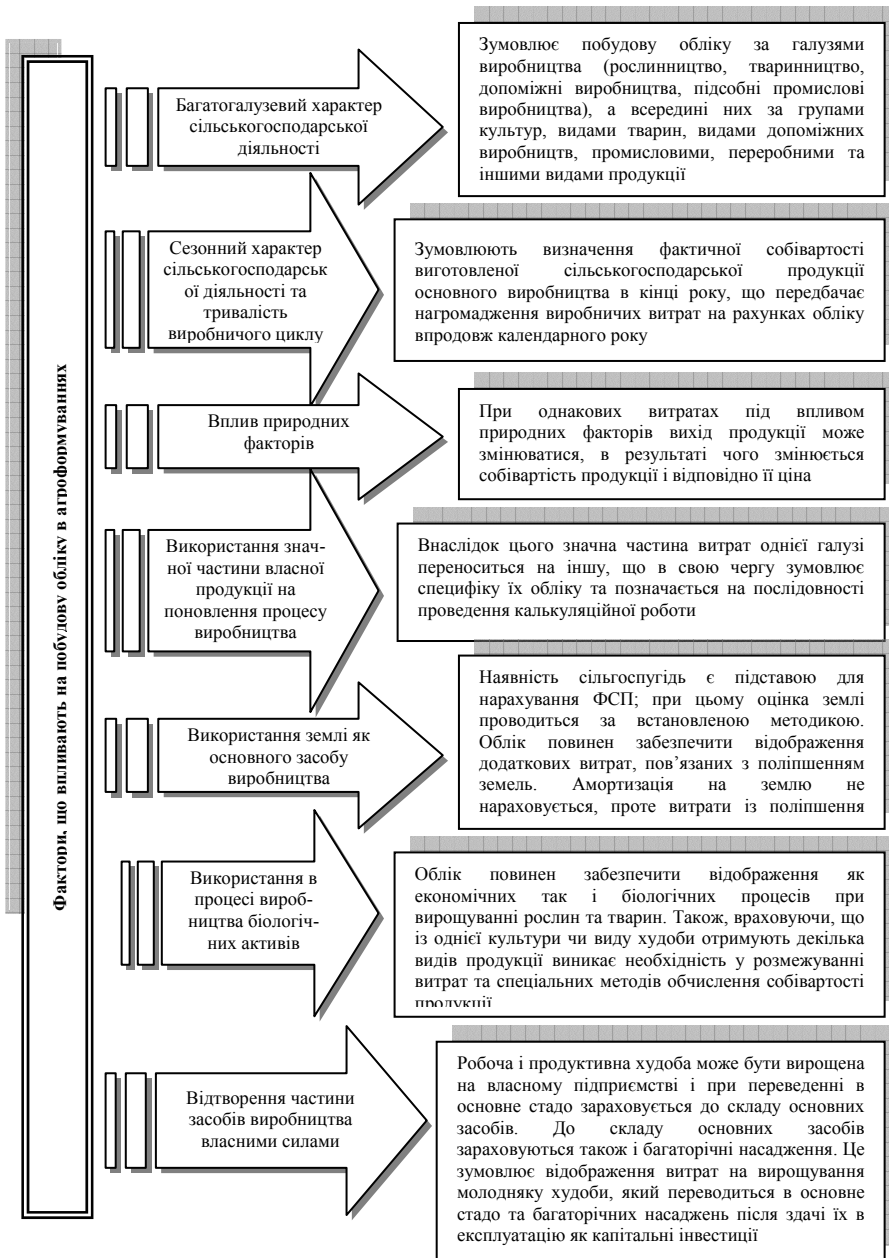


Рис. 2.2. Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію обліку в аграрних підприємствах

Акт на вибуття тварин і птиці (форма №100) – складають у разі забою тварин, знятих з відгодівлі або загулу, вимушеної дорізки, падежу, загибелі від стихійного лиха або з інших причин.

Накладна внутрішньогосподарського призначення (форма №87) – складають у вівчарстві при відправленні на забійний пункт усієї продукції окоту; у птахівничих господарствах – при відпуску молодняку із цеху інкубації в цех вирощування; при відпуску молодняку тварин працівникам підприємства у рахунок заробітної плати або як натуральну оплату праці.

Акт зняття тварин з відгодівлі, нагулу, дорощування (форма №98б) – складають на підприємствах, які закуповують худобу та у подальшому її відгодовують, для оформлення закінчення відгодівлі худоби та прийняття її від скотаря чи свинаря.

Акт на вибракування тварин з основного стада (форма № 57) – складають при переведенні на відгодівлю, а також для забою чи реалізації продуктивної і робочої худоби та інших видів тварин при досягненні ними певного віку, внаслідок значного зниження продуктивності, відтворювальної здатності та працездатності, а також при захворюванні невиліковними хворобами, травматичних ушкодженнях, вадах тощо.

Враховуючи специфіку об'єкту обліку, первинні документи, якими оформляються операції з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі крім основних реквізитів (назва документа, номер, дата, назва підприємства тощо) містять інформацію про вид тварин, кличку, масть, вік, живу масу, вгодованість, стан здоров'я, інвентарний номер, вартість, прізвища працівників, за якими закріплено тварини тощо. В залежності від виду документів їх підписують завідуючий фермою, бригадир, зоотехнік, працівник ферми, за яким закріплено тварин, ветеринарний працівник, бухгалтер, головний бухгалтер, керівник.

Дані первинних документів використовують для зоотехнічного обліку, а також для нарахування заробітної плати працівникам тваринництва.

На підставі первинних документів з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі здійснюють записи у *Книзі обліку руху худоби і птиці на фермі (форма №34)*, за узагальненими даними якої в кінці місяця складають *Звіт про рух худоби і птиці на фермі (форма №102)*. В строки, установлені графіком документообороту, оформлений звіт з доданими до нього первинними документами передають до бухгалтерії підприємства, де його перевіряють, такують та здійснюють записи в *Журнал-ордер №9 с.-г та відомість за рахунком №21*, а також *Оборотну відомість №9а с.-г. аналітичного обліку за рах.21*

Порядок записів в зазначених реєстрах представлений на рисунку 2.3.

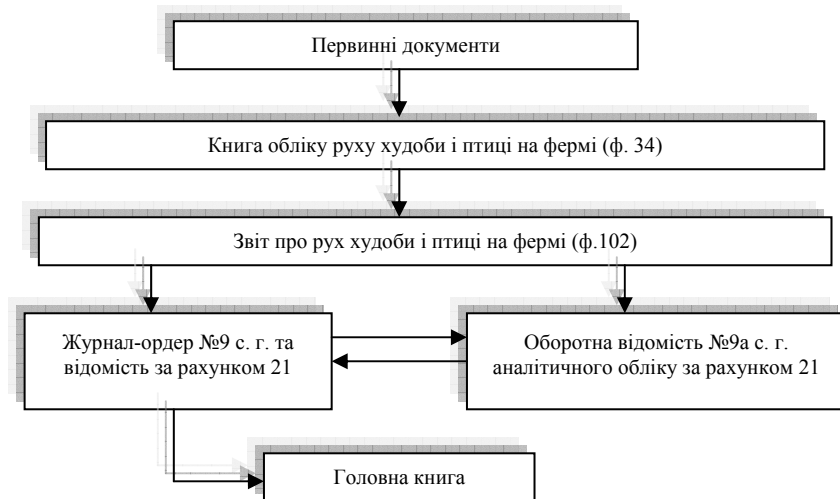


Рис. 2.3. Порядок відображення тварин на вирощуванні та відгодівлі в реєстрах журнально-ордерної форми обліку

Облік оприбуткування тварин на вирощуванні та відгодівлі

Облік оприбуткування тварин на вирощуванні та відгодівлі здійснюється за дебетом рахунка 21 в кореспонденції з кредитом різних рахунків (додаток 14).

Тварини і птиця, що *придбані* сільськогосподарськими підприємствами оприбутковуються за первісною вартістю. Порядок визначення первісної вартості регламентується П(С)БО 9 «Запаси» та залежить від каналів надходження тварин (додаток 15).

Всі витрати, пов'язані з придбанням та доставкою на підприємство молодняку тварин, відповідно до П(С)БО 9 відносять до первісної вартості придбаних тварин.

При цьому вартість транспортних послуг сторонніх організацій відображають проведенням: Дт21-Кт685 (на суму без ПДВ).

При доставці тварин власним транспортом витрати відносять на дебет рахунка 21. В кінці місяця транспортно-заготівельні витрати підлягають розподілу між групами придбаних тварин згідно прийнятої методики.

Приклад 1. СВК «Колос», що є платником ПДВ, отримав від постачальника 20 чотиримісячних поросят загальною вартістю 6000 грн., в т. ч. ПДВ. Вартість доставки транспортною організацією склала 120 грн., в т. ч. ПДВ. Постачальник та транспортна організація надали СВК «Колос» Податкові накладні.

Дана операція оформляється наступними бухгалтерськими проведеннями:

Дт211-Кт631 – 5000 грн. (вартість придбаних тварин без ПДВ);
Дт641-Кт631 – 1000 грн. (сума ПДВ);
Дт211-Кт685 – 100 грн. (вартість доставки без ПДВ);
Дт641-Кт685 – 20 грн. (сума ПДВ).

Приплід тварин, отриманий від основного стада на власному підприємстві оприбутковують і списують впродовж року за плановою собівартістю, яку розраховують окремо по кожній групі тварин (додаток 15). В кінці року визначають фактичну собівартість приплоду і коригують планову собівартість до рівня фактичної. Визначення фактичної собівартості здійснюють за прийнятою методикою у відповідності з Методичними рекомендаціями №132 [98].

Приклад 2. СВК «Колос» отримало 120 голів приплоду телят за плановою собівартістю на суму 30000 грн. В кінці року фактична собівартість приплоду склала 33200 грн.

Дана операція оформляється наступними бухгалтерськими проведеннями:
Дт211-Кт232 – 30000 грн. (планова собівартість);
Дт211-Кт232 – 3200 грн. (калькуляційна різниця).

Приріст живої маси, що є результатом вирощування та відгодівлі тварин оприбутковують за плановою собівартістю (додаток 15). В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість та коригують її на суму калькуляційної різниці.

Приклад 3. Бухгалтерія СВК «Колос» впродовж року здійснювала оприбуткування приросту телят за плановою собівартістю, яка становила 135000 грн. В кінці року фактична собівартість приросту живої маси телят склала 132000 грн.

Дана операція оформляється наступними бухгалтерськими проведеннями:
Дт211-Кт232 – 135000 грн. (планова собівартість);
Дт211-Кт232 – [3000 грн.] (калькуляційна різниця).

При *переведенні молодняка із групи в групу* його оцінюють в залежності від виду і групи тварин (додаток 15).

Приклад 4. На фермі №1 СВК «Колос» переведена теличка поточного року народження вагою 200 кг в групу теличок минулого року народження. Планова собівартість 1 ц живої маси склала 900 грн. В кінці року фактична собівартість 1 ц живої маси склала 1100 грн.

Дана операція оформляється наступними бухгалтерськими проведеннями:
Дт211-Кт211 – 2 ц × 900 грн. = 1800 грн. (планова собівартість);
Дт211-Кт232 – 400 грн. (калькуляційна різниця).

Облік вибуття тварин на вирощуванні та відгодівлі

Операції з вибуття тварин відображають за кредитом рахунка 21 в кореспонденції з різними рахунками (додаток 14).

При вибутті тварин на вирощуванні та відгодівлі їх оцінюють за живою масою (приростом) і плановою собівартістю, яка в кінці року доводиться до фактичних витрат (додаток 15).

Приклад 5. СВК «Колос» реалізував покупцям двох кабанчиків на дорощуванні живою масою 60 кг, за ціною реалізації 18 грн. за кг в т. ч. ПДВ. Собівартість реалізованих тварин складає 11 грн. за кг. Бухгалтерія СВК «Колос» надала покупцям Податкову накладну.

Операції з реалізації молодняку тварин оформляються наступними проведеннями:

Дт361-Кт701 – 1080 грн. (продажна вартість);

Дт701-Кт641 – 180 грн. (сума ПДВ).

Дт901-Кт211 – 660 грн. (собівартість реалізації);

Приклад 6. В СВК «Колос» відбувся падіж бичка поточного року народження на суму 1500 грн. Вартість шкіри та м'яса, отриманої від загиблої тварини склала 800 грн. Витрати на оплату праці працівникам за знімання шкіри та обробку туші склали 70 грн. Відрахування на соціальні заходи – 25 грн.

Зазначені операції відображаються наступними проведеннями:

Дт24-Кт211 – 1500 грн. (вартість загиблих тварин);

Дт26-Кт24 – 800 грн. (вартість продукції, одержаної від загиблих тварин);

Дт24-Кт661 – 70 грн. (витрати на оплату праці);

Дт24-Кт65 – 25 грн. (відрахування на соціальні заходи);

Дт232-Кт24 – 795 грн. (витрати від падежу віднесено на витрати виробництва).

Облік виробництва

Класифікація витрат сільськогосподарського виробництва

В процесі виробничо-господарської діяльності підприємство, з одного боку, несе певні витрати, а з іншого, – отримує готову продукцію. Серед витрат, які виникають під час здійснення операційної діяльності сільськогосподарського підприємства найбільша питома вага належить витратам на виробництво продукції. Практика свідчить, що облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є найскладнішою ділянкою в обліку сільськогосподарської діяльності.

Аграрні підприємства різних організаційно-правових форм і форм власності для обліку витрат керуються нормами П(С)БО 16 «Витрати».

Важливе значення для раціональної організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах має класифікація витрат (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Класифікація витрат сільськогосподарського виробництва

Залежно від галузі виробництва	
Витрати основного виробництва	Витрати рослинництва – пов’язані з вирощуванням сільськогосподарських культур
	Витрати тваринництва – пов’язані з вирощуванням та утриманням тварин та птиці
Витрати допоміжних виробництв	Витрати, що виникають в процесі діяльності допоміжних виробництв (ремонтних майстерень, вантажного автотранспорту, машинно-тракторного парку, живої тягової сили, електропостачання, водопостачання тощо) і пов’язані з обслуговуванням основного виробництва, а саме виконанням певних робіт та наданням послуг
Витрати підсобного промислового виробництва	Витрати промислових виробництв – виникають в процесі діяльності промислових виробництв (житлово-комунальні господарства, їдальні, пекарні, пральні, лазні, перукарні тощо) і пов’язані із забезпеченням побутових потреб працівників підприємства
	Витрати обслуговуючих виробництв – виникають в процесі діяльності обслуговуючих виробництв (млини, сепараторні пункти, виноробні, консервні, цегельні і черепичні заводи, пилорами тощо) і пов’язані із переробкою продукції основного виробництва та виготовленням будівельних матеріалів
Залежно від характеру участі в процесі виробництва	
Основні витрати	Витрати, пов’язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій із виробництва продукції (робіт, послуг). Включають витрати на оплату праці працівників, зайнятих на виробництві продукції, вартість витраченого насіння, кормів, мінеральних добрив, амортизацію тощо
Накладні витрати	Витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу (бригади, цеху, ферми тощо), галузі чи господарства в цілому
За способом перенесення вартості на продукцію	
Прямі витрати	Витрати, які виникають в процесі виробництва окремих видів продукції, та які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості (наприклад, вартість насіння озимої пшениці відносять тільки на собівартість продукції озимої пшениці; оплату праці доярки – на собівартість продукції молочного стада)
Непрямі витрати	Витрати, пов’язані, як правило, з виробництвом кількох видів продукції, а тому не можуть бути безпосередньо віднесені до собівартості тієї чи іншої продукції
За ступенем впливу на обсяг виробництва	
Умовно-змінні витрати	Витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу виробництва продукції та знижується із його зменшенням (наприклад, чим більше голів великої рогатої худоби на фермі, тим більше кормів необхідно витратити; чим менша площа під сільськогосподарською культурою, тим менша кількість добрив необхідна для її підживлення)
Умовно-постійні витрати	Витрати, абсолютна величина яких із збільшенням або зменшенням обсягу виробництва продукції істотно не змінюється (наприклад, загальновиробничі витрати, амортизація основних засобів тощо)

За видами витрат	
За економічними елементами	Матеріальні затрати
	Витрати на оплату праці
	Відрахування на соціальні заходи
	Амортизація
	Інші операційні витрати
За статтями калькуляції	Витрати на оплату праці
	Насіння та посадковий матеріал
	Паливо та мастильні матеріали
	Добрива
	Засоби захисту рослин
	Корми
	Сировина та матеріали (без зворотних відходів)
	Роботи та послуги
	Витрати на ремонт необоротних активів
	Інші витрати на утримання основних засобів
	Інші витрати
	Непродуктивні витрати в обліку
	Загальновиробничі витрати
За центрами відповідальності	
Витрати, що формуються у виробничих підрозділах, склад яких визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва: підрозділах рослинництва, тваринництва, допоміжних виробництв, промислових виробництв. Назва цих підрозділів, як і організаційна структура можуть бути різними (рільнича бригада, тракторна бригада, ферма великої рогатої худоби, свиноферма, птахоферма, кормоцех, забійний цех тощо)	
За складом	
Прості витрати	Витрати, які за економічним змістом не поділяються на складові частини (наприклад, вартість насіння, кормів, добрив, витрати на оплату праці працівників тощо)
Комплексні витрати	Витрати, що складаються з декількох елементів (наприклад, послуги вантажного автотранспорту оцінюються за вартістю виконаних тонно-кілометрів, яка складається із вартості пального, заробітної плати водія, амортизації транспортного засобу тощо)
За календарними періодами	
Витрати поточного звітного періоду	Витрати, що виникають в поточному звітному періоді, яким є рік, квартал чи місяць
Витрати майбутніх періодів	Витрати, які здійснюються до початку виробничого процесу або вони відносяться до кількох виробничих циклів і не можуть бути віднесені повністю на собівартість продукції поточного року (наприклад, попередня передплата технічної літератури, газет і журналів, орендна плата, виплачена наперед, витрати на будівництво тимчасових літніх таборів і загонів для тварин тощо)

Облік витрат виробництва і виходу продукції та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку

Класифікація витрат є основою для побудови системи рахунків з обліку виробничих витрат.

Сільськогосподарські підприємства для обліку витрат використовують рахунок 23 «Виробництво», рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

При цьому, залежно від розміру підприємства та за його вибором можуть застосовуватись різні методи відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Невеликі за розміром сільськогосподарські підприємства мають можливість відображати витрати операційної діяльності лише на рахунках 8 класу, без використання рахунків 9 класу та рахунка 23 «Виробництво» Восьмий клас рахунків передбачає ведення обліку в розрізі економічних елементів витрат (табл. 2.8)

Таблиця 2.8

Склад витрат, згрупованих за економічними елементами

Елемент витрат	Склад витрат
Матеріальні витрати	Вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів, насіння, кормів, палива і мастильних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів
Витрати на оплату праці	Заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу наведених вище елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо

За іншим методом обліку частина прямих витрат виробництва та загальновиробничих витрат щомісяця списуються з кредиту рахунків 80-84 у дебет рахунка 23 «Виробництво».

Великі за розміром сільськогосподарські підприємства для обліку витрат повинні застосовувати рахунок 23 та рахунки 9 класу. При цьому, за рішенням керівника підприємства одночасно можуть використовуватися і рахунки 8 класу.

Облік витрат на рахунку 23 ведуть у розрізі конкретних виробництв. З цієї метою до нього відкривають наступні субрахунки:

- 231 «Рослинництво»;
- 232 «Тваринництво»;
- 233 «Промислові виробництва»;
- 234 «Допоміжні виробництва».

В свою чергу наведені субрахунки можуть включати аналітичні рахунки відповідно до об'єктів обліку витрат (додаток 16).

Слід мати на увазі, що залежно від умов виробництва, структури управління, системи оплати праці на підприємстві та інших факторів витрати можуть обліковуватися не за окремими об'єктами, а загалом за центрами відповідальності. При цьому фактичні витрати розподіляють між окремими об'єктами обліку пропорційно до планових чи нормативних витрат.

Облік непрямих витрат здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», який в кінці звітного періоду закривається шляхом списання розподілених між видами продукції загальновиробничих витрат в дебет рахунка 23 «Виробництво».

В сільськогосподарських підприємствах загальновиробничі витрати не діляться на постійні і змінні.

Облік витрат, пов'язаних з організацією та управлінням виробництвом в цілому по підприємству ведуть на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Витрати, пов'язані з реалізацією продукції здійснюють на рахунку 93 «Витрати на збут».

Інші витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства обліковують на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Відображення витрат здійснюють на дебеті рахунку 23 за статтями калькуляції, перелік і склад яких встановлюється підприємством самостійно і залежать від виду виробництва, специфіки галузі, різноманітності технологічних процесів тощо. Рекомендований перелік статей калькуляції та їх склад, визначений Методичними рекомендаціями №132 та представлений в додатку 17.

За кредитом рахунка 23 відображають вихід продукції рослинництва, тваринництва, промислових виробництв та списання робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами. При цьому продукцію рослинництва, тваринництва та промислових виробництв впродовж року списують за плановою собівартістю, яку в кінці року доводять до рівня фактичної. Роботи і послуги, надані допоміжними виробництвами (крім гужового транспорту), в кінці місяця списують на об'єкти споживачів послуг за фактичною собівартістю одиниці. Послуги гужового транспорту розподіляють щомісяця за споживачами, враховуючи планову собівартість робочого дня; в кінці року визначають фактичну собівартість одного робочого дня і на величину калькуляційної різниці роблять додатковий запис або сторнування.

В додатку 18 представлена типова кореспонденція рахунків з обліку витрат та обчислення собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах.

Документування господарських операцій з обліку витрат та виходу продукції (робіт та послуг) та їх систематизація в регістрах журнально-ордерної форми обліку

Для обліку витрат та виходу продукції сільськогосподарського виробництва використовується ціла низка галузевих форм первинних та зведених документів (додаток 19).

На підставі первинних документів з обліку оплати праці, матеріальних витрат, транспортних послуг, послуг, наданих сторонніми підприємствами та організаціями тощо, здійснюють записи у відповідних зведених документах, де інформація накопичується та систематизується: *Журналі обліку робіт і витрат (форми №36), Зведеній відомості нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку (форма №10.2.1. с.-г.), Журналі обліку витрат кормів (форма №35), Звітах про рух матеріальних цінностей (форма №120, 121), Накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту (форма №38), Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку (форма №37а), Відомості нарахування амортизації (форми №10.2.5 с.-г.–№10.2.8 с.-г.)* тощо.

За даними первинних документів, журналів, накопичувальних відомостей, звітів та ін. документів щомісяця складають наступні реєстри:

Виробничий звіт №10.3а с.-г. – для основного виробництва;

Виробничий звіт №10.3б с.-г. – для інших виробництв та витрат на збут;

Виробничий звіт №10.3в с.-г. – для загальновиробничих витрат;

Виробничий звіт №10.3г с.-г. – для адміністративних витрат;

Зведену відомість №10.3д с.-г. до Журналу-ордера №10.3 с.-г. – при наявності кількох виробничих звітів, за якими списують витрати на відповідний синтетичний рахунок чи оприбутковують продукцію;

Оборотну відомість №10.3е с.-г. – за рахунками витрат на виробництво.

Облік витрат основного виробництва відображають у Виробничому звіті №10.3а с.-г., який складають за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку згідно з встановленими статтями витрат (додаток 17). Дані Звіту відображені за кредитом аналітичних рахунків, переносять до зведеної відомості № 10.3д с.-г. Підсумки Зведеної відомості, із деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками), переносять до Журналу-ордера №10.3 с.-г. Дані щодо оборотів за кредитом, відображені у цьому Журналі включають до Головної книги.

Порядок записів в зазначених реєстрах представлений на рисунку 2.4.

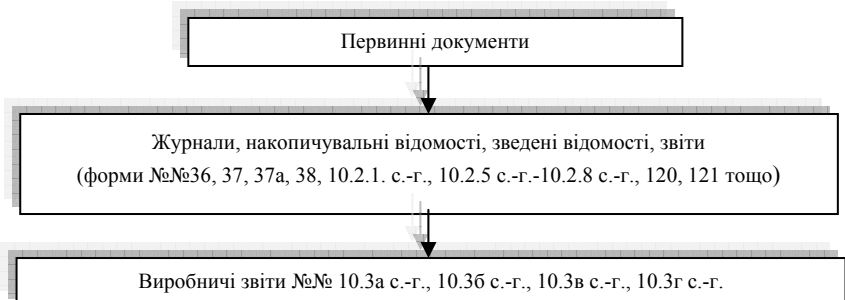




Рис. 2.4. Порядок відображення витрат та виходу продукції в реєстрах журнально-ордерної форми обліку

Визначення собівартості сільськогосподарської продукції та її облік

Для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики сільськогосподарські підприємства визначають собівартість продукції (робіт послуг).

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов’язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг.

В плануванні і бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств визначають собівартість реалізованої продукції та виробничу собівартість.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована впродовж звітного періоду, розподілених загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат [98].

Виробнича собівартість продукції включає витрати, безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції (додаток 20). У цьому ж додатку наведені витрати, які не включаються до виробничої собівартості продукції, а списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

Впродовж року одержана продукція рослинництва, тваринництва та продукція переробки на промислових виробництвах обліковується за їх плановою собівартістю, яка наприкінці року доводиться до фактичної.

Розрахунок фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється у певній послідовності (рис. 2.5).

Для визначення фактичної собівартості одержаної продукції (робіт, послуг) використовують загальноприйняту методику згідно Методичних рекомендацій №132 [98].

Для цього складають *Розрахунок визначення фактичної собівартості та списання калькуляційних різниць продукції рослинництва, тваринництва, промислових виробництв*. Дані *Розрахунку* є підставою для записів у *Виробничий звіт №10.3а*.

Калькуляційні різниці розприділяються пропорційно на ті рахунки, на які впродовж року зазначена продукція списувалась (наприклад, на дебет рахунка 27 – при наявності залишку продукції на кінець року; на дебет рахунка 901 – при реалізації продукції; на дебет рахунка 23 – при використанні продукції для потреб власного виробництва; на дебет рахунка 208 – при оприбуткуванні продукції як матеріалів сільськогосподарського призначення тощо).

Якщо фактична собівартість більша за планову, коригування здійснюють додатковим проведенням, якщо менша – сторнуванням.

Приклад 7. Витрати на утримання молочного стада великої рогатої худоби (100 голів) впродовж року склали 182440 грн. За звітний період оприбутковано:

- молока 2100 ц (за плановою собівартістю 70 грн. за 1 ц);
- приплоду – 80 гол. (за плановою собівартістю 250 грн. за 1 гол.);
- гною – 1800 ц (за розрахунково-нормативними витратами 1,20 грн. за 1 ц).

Розв'язок. Згідно Методичних рекомендацій №132 розраховуємо собівартість центнера молока і однієї голови приплоду (табл. 2.9).

Послідовність розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств

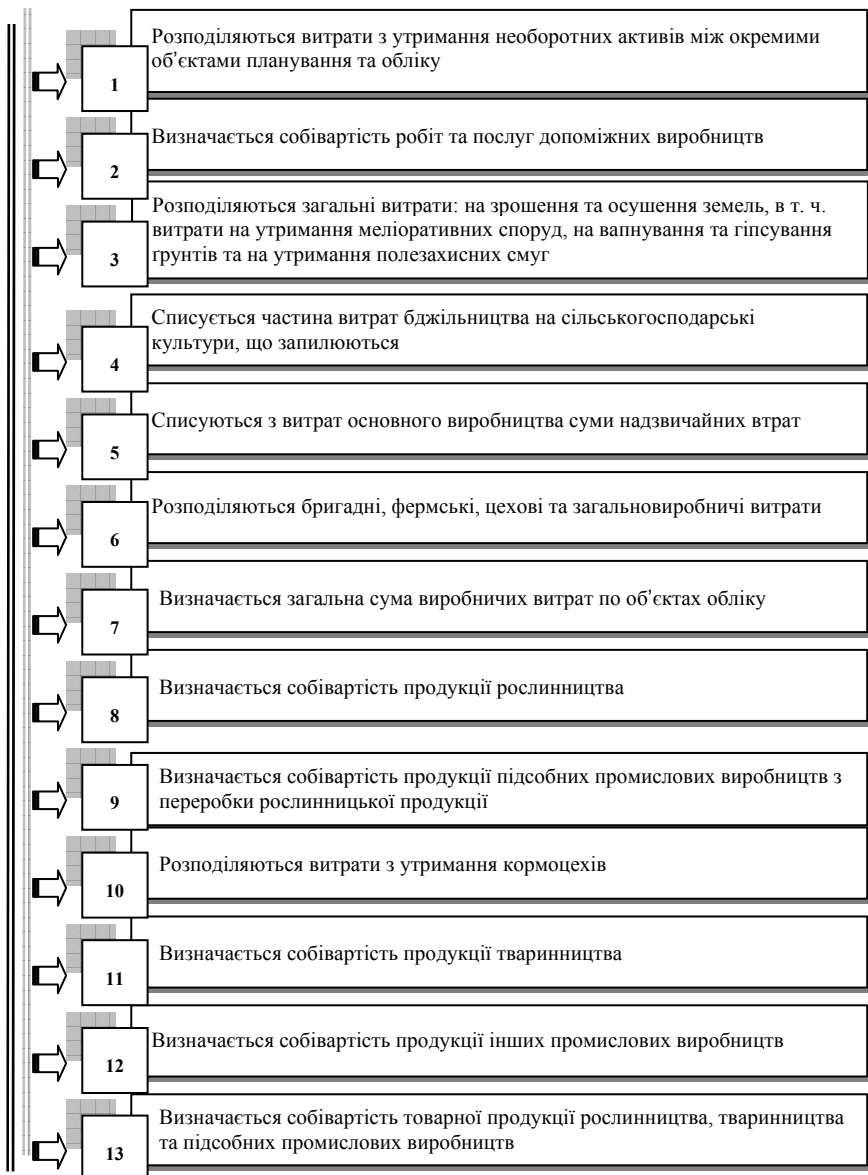


Рис. 2.5. Послідовність розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств

Таблиця 2.9

Розрахунок фактичної собівартості продукції основного молочного стада ВРХ

Порядок розрахунку	Розрахунок	Сума, грн.
1. Визначасмо собівартість одного кормо-дня		
Розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів	182440 грн. / (100 гол. × 365 днів)	5
2. Визначасмо собівартість 1 гол. приплоду		
Розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови	5 грн. × 60 кормо-днів	300
3. Визначасмо собівартість приплоду		
Розраховується множенням собівартості однієї голови приплоду на кількість приплоду	300 грн. × 80 гол.	24000
4. Визначасмо собівартість 1 ц молока		
Необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та гною) розділити на кількість центнерів одержаного молока. Вартість гною визначається виходячи з нормативно-розрахункових витрат	(182440 грн. – 1800 грн. – 24000 грн.) / 2100 ц	74,60

Зазначені операції відображаються наступними проведеннями:

Дт 232-Кт20,22,66,65,13,631 та ін. – 182440 грн. (на суму витрат, пов'язаних з утриманням молочного стада ВРХ);

Дт 27-Кт232 – 147000 грн. (на вартість одержаного від надою молока);

Дт 211-Кт232 – 20000 грн. (на вартість одержаного приплоду);

Дт 208-Кт232 – 1800 грн. (на вартість одержаного гною);

Дт 901,232,211-Кт232 – 13640 (на суму калькуляційної різниці).

Розгорнутий приклад обліку виробничих витрат, виходу продукції, визначення фактичної собівартості готової продукції тваринництва та доведення планової собівартості до рівня фактичної представлений у додатку 21.

Порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку

На даний час, багато сільськогосподарських підприємств (у тому числі фермерських господарств) є платниками фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП). Механізм справляння ФСП, що сплачується сільськогосподарськими товаровиробниками визначається Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» [55].

Згідно ст. 1 зазначеного Закону *фіксований сільськогосподарський податок* – це податок, який не змінюється впродовж року і справляється з одиниці земельної площі.

Як правило, сплата даного податку є вигідною для сільськогосподарських підприємств, оскільки замінює сплату більшості податків і зборів, установлених чинним законодавством, а саме:

- податку на прибуток підприємств;
- плати (податку) за землю;
- податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- комунального податку;
- збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- плати за придбання торгового патенту на здійснення торгівельної діяльності;
- збору за спеціальне водокористування.

Інші податки та збори (обов'язкові платежі), визначені законом України «Про систему оподаткування», сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, визначених законодавчими актами України.

Відповідно до ст.2 Закону про ФСП його *платниками* можуть бути:

- сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вироснуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції;
- рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах).

При цьому:

а) сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік на даних підприємствах повинна перевищувати 75% загальної суми валового доходу;

б) зазначені сільськогосподарські підприємства повинні мати сільгоспугіддя (рілля, сіножаті, пасовища, багаторічні насадження), передані їм у власність, надані в користування або оренду (крім земельних ділянок, орендованих у інших платників ФСП);

в) зазначені рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства повинні мати згадані вище сільгоспугіддя та землі водного фонду.

Слід зауважити, що закон про ФСП не встановлює мінімальної площі земель – дозволено мати навіть 1 га чи 0,1 га сільгоспугідь (або земель водного фонду) [1, С.7].

Платниками ФСП *не можуть бути* суб'єкти господарювання, які:

- реалізують інвестиційні або інноваційні проекти у спеціальних (вільних) економічних зонах, на територіях пріоритетного розвитку із спеціальним режимом інвестиційної діяльності, в умовах технологічних парків;
- реалізують інноваційні проекти відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність»;

- зареєстровані платниками єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва.

Об'єктом оподаткування ФСП є:

- площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди;

- площа земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами, для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах).

Для того, щоб розрахувати ФСП на поточний рік, необхідно мати дані:

- про площу сільгоспугідь, що перебувають у власності або користуванні підприємства;

- грошову оцінку таких угідь;

- ставки ФСП.

Для розрахунку суми ФСП застосовується грошова оцінка, здійснена станом на 01.07.1995 р. згідно з Методикою №213 [91].

Ставка ФСП встановлюється у відсотках до їх грошової оцінки:

- для ріллі, сінокосів і пасовищ – 0,15%;

- для багаторічних насаджень – 0,09%;

- для земель водного фонду – 0,45% грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та АР Крим.

Для платників ФСП, що провадять діяльність у гірських районах і на поліських територіях, ставка дорівнює:

- для ріллі, сінокосів і пасовищ – 0,09%;

- для багаторічних насаджень – 0,03%.

Правила обчислення ФСП і складання податкового розрахунку визначені Порядком розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та складання податкового розрахунку №230, відповідно до якого розрахунок суми ФСП здійснюється платником податку за формулою:

Загальна сума ФСП = ФСП з ріллі + ФСП з сінокосів + ФСП з пасовищ +
+ ФСП з багаторічних насаджень + ФСП з земель водного фонду,

де:

ФСП з ріллі = Площа ріллі × (Грошова оцінка ріллі × Ставка податку для ріллі) / 100;

ФСП з сінокосів = Площа сінокосів × (Грошова оцінка сінокосів × Ставка податку для сінокосів) / 100;

ФСП з пасовищ = Площа пасовищ × (Грошова оцінка пасовищ × Ставка податку для пасовищ) / 100;

ФСП з багаторічних насаджень = Площа багаторічних насаджень × (Грошова оцінка багаторічних насаджень × Ставка податку для багаторічних насаджень) / 100;

ФСП із земель водного фонду = Площа земель водного фонду × (Грошова оцінка ріллі × Ставка податку для земель водного фонду) / 100.

Визначення суми ФСП проводиться у *Податковому розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку*, порядок складання якого регламентується Положенням про порядок управління та обліку фіксованого сільськогосподарського податку №658 [145].

Платники ФСП подають розрахунок суми податку до органу державної податкової служби за місцем знаходження платника податку до 1 лютого поточного року.

Сплата ФСП проводиться щомісяця впродовж 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного (податкового) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:

- у I кварталі – 10%;
- у II кварталі – 10%;
- у III кварталі – 50%;
- у IV кварталі – 30%.

У визначений строк платник податку здійснює перерахунок загальної суми коштів на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Суми нарахованого (внесеного) ФСП включаються до складу валових витрат платника ФСП.

Відповідно до Методичних рекомендацій №132 у бухгалтерському обліку суму нарахованого ФСП відображають за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у кореспонденції з кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками і платежами».

В кінці року сума ФСП розподіляється:

- у сільськогосподарських підприємствах – між об'єктами витрат продукції рослинництва пропорційно площі сільськогосподарських угідь, зайнятих відповідними культурами;
- у рибницьких, рибальських та риболовецьких господарствах – згідно з площею земель водного фонду, які використовуються такими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах.

При цьому дебетує рахунок 23 в кореспонденції з кредитом рахунку 91.

Приклад 8. СВК «Колос» є платником ФСП. У його володінні знаходяться наступні сільгоспугіддя: рілля – 2000 га; сіножаті – 100 га; пасовища – 250 га; багаторічні насадження – 150 га. Грошова оцінка зазначених сільгоспугідь (умовно): ріллі – 4000 грн.; сіножаті – 900 грн.; пасовищ – 950 грн.; багаторічних насаджень – 3500 грн.

Розрахунок суми ФСП представлено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Розрахунок суми ФСП

Показник	Розрахунок	Сума, грн.
Сума ФПС для ріллі	$2000 \text{ га} \times 4000 \text{ грн.} \times 0,0015$	12000
Сума ФПС для сіножаті	$100 \text{ га} \times 900 \text{ грн.} \times 0,0015$	135
Сума ФПС для пасовищ	$250 \text{ га} \times 950 \text{ грн.} \times 0,0015$	356,25
Сума ФПС для багаторічних насаджень	$150 \text{ га} \times 3500 \text{ грн.} \times 0,0009$	472,5
Загальна сума ФСП	$12000 + 135 + 356,25 + 472,5$	12963,75

Сплата ФСП буде здійснюватися наступним чином (табл. 2.11):

Таблиця 2.11

Розподіл платежів за ФСП

Квартал	Сума за квартал, грн.	Сума за місяць, грн.
I	1296,39	432,13
II	1296,39	432,13
III	6481,86	2160,62
IV	3889,11	1296,37

Відображення зазначених операцій на рахунках бухгалтерського обліку представлено в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Типові операції з обліку ФСП

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	Нарахована сума ФСП за січень	432,13	91	641
2	Перерахована сума ФСП до бюджету з поточного рахунка	432,13	641	311
...	Аналогічні операції за кожний місяць
3	У грудні сума ФСП розподілена пропорційно площі сільськогосподарських угідь, зайнятих певними культурами	12963,75	231	91

Питання для контролю:

1. Назвіть найбільш характерні особливості сільськогосподарського виробництва та вкажіть як вони впливають на організацію бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах?
2. Яка форма обліку є найпоширенішою на сільськогосподарських підприємствах? Дайте їй характеристику.
3. Чому тварин на вирощуванні та відгодівлі відносять до групи запасів?

4. В чому полягає різниця між обліком тварин на вирощуванні та відгодівлі та обліком робочої і продуктивної худоби?
5. Як оцінюються тварини при оприбуткуванні та вибутті?
6. В чому полягає взаємозв'язок класифікації витрат за елементами та класифікації витрат за статтями калькуляції?
7. За якими статтями рекомендується здійснювати облік витрат в різних галузях сільськогосподарського виробництва, та що на них відображається?
8. Як обліковуються та відносяться на витрати виробництва загальногосподарські витрати?
9. За який період розраховується собівартість сільськогосподарської продукції? З чим це пов'язано?
10. Вкажіть послідовність розрахунку фактичної собівартості сільськогосподарської продукції?
11. Перерахуйте податки, які замінює ФСП?
12. Чи можуть сільськогосподарські підприємства бути платниками ФСП, якщо вони не володіють і не користуються сільськогосподарськими угіддями? Аргументуйте відповідь, спираючись на норми діючого законодавства.
13. Чи можуть сільськогосподарські підприємства бути платниками ФСП, якщо вони не мають власних сільгоспугідь, проте орендують їх у платників ФСП? Аргументуйте відповідь, спираючись на норми діючого законодавства.
14. Чи можуть рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які володіють власними водоймами, але не використовують їх для розведення, вирощування та вилову риби бути платниками ФСП? Аргументуйте відповідь, спираючись на норми діючого законодавства.
15. Як розподіляється сума ФСП в кінці року у сільськогосподарських підприємствах? Чи є такий розподіл раціональним по відношенню до сільськогосподарських підприємств, які крім рослинництва займаються також тваринництвом? Чому?

2.4.2. Облік діяльності організацій по експлуатації іригаційних і меліоративних систем

Організації по експлуатації іригаційних і меліоративних систем – неприбуткові організації, що фінансуються бюджетними коштами в межах затвердженого кошторису.

Кошторис організацій має дві складові [175]:

- *загальний фонд*, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою (далі - організація) основних функцій;
- *спеціальний фонд*, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних із виконанням установою основних функцій.

Організація незалежно від того, чи веде вона облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси і плани асигнувань за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією).

Організаціям можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності *затверджених кошторисів за кожною бюджетною програмою*.

Головні розпорядники розглядають показники проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня та складають проекти зведених кошторисів. На основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити, які подаються місцевим фінансовим органам для включення до проектів відповідних бюджетів у встановленому ними порядку.

У процесі складання та затвердження проектів кошторисів залишки коштів за спеціальним фондом кошторисів не плануються.

Розподіл видатків спеціального фонду проекту кошторису проводиться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень, запланованих на цю мету в зазначеному фонді.

Відповідальність за виникнення заборгованості, що склалася за видатками спеціального фонду, несе виключно розпорядник, з вини якого вона утворилась.

Обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання організацій. Під час визначення видатків у проектах кошторисів організації повинен забезпечуватися суворий режим економії коштів і матеріальних цінностей. Видатки на заробітну плату з коштів спеціального фонду обчислюються залежно від обсягу діяльності, що провадиться за рахунок цих коштів, із застосуванням встановлених законодавством норм, які використовуються організаціями аналогічного

профілю.

Видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень плануються у такій послідовності: за визначеною метою, на погашення заборгованості організації та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду.

Кошторис затверджується за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів.

Кошторис, плани асигнувань і штатні розписи установ затверджуються керівником організації.

Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих організацією впродовж року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями у поточному році.

У разі скорочення асигнувань розпорядники повинні вживати заходів до ліквідації або скорочення обсягу бюджетних зобов'язань, які перевищують уточнені плани асигнувань.

У разі внесення змін до кошторисів і планів асигнувань обов'язково складаються відповідні довідки, які затверджуються і виконуються у тому ж порядку, що й кошториси і плани асигнувань.

Організація не має права здійснювати запозичення в будь-якій формі або надавати за рахунок бюджетних коштів позички юридичним і фізичним особам.

Організації мають право використовувати впродовж поточного року залишки коштів на рахунках спеціального фонду на початок року для здійснення видатків, передбачених у кошторисах на поточний рік (шляхом внесення змін до спеціального фонду кошторису). В спеціальному фонді кошторису уточнений обсяг видатків повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року.

Облік необоротних активів

Необоротні активи (НА)- це матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать організації та забезпечують її функціонування і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року [59].

В момент придбання активу строк його корисної експлуатації встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) організацією самостійно.

НА організацій складаються з:

- основних засобів;
- інших необоротних матеріальних активів;
- нематеріальних активів.

До основних засобів належать НА, що мають матеріальну форму і вартість яких становить більше 1000 гривень за одиницю (комплект). До

складу НА зараховується частина будинку, яка на правах власності належить організації

До основних засобів належать незалежно від вартості:

- 1) сільськогосподарські машини та знаряддя;
- 2) будівельний механізований інструмент;
- 3) робочі та продуктивні тварини;
- 4) усі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів;
- 5) документація з типового проектування.

До інших необоротних матеріальних активів належать усі інші НА, що мають матеріальну форму й не ввійшли до переліку основних засобів.

До нематеріальних активів належать активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми (права користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки для товарів і послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл та інші нематеріальні активи).

У бухгалтерському обліку вартість, за якою відображаються НА, розподіляється на: балансову вартість; первісну вартість; відновлювальну вартість.

Балансова вартість – це вартість, за якою НА включаються до Балансу після вирахування суми нарахованого зносу.

Первісна вартість – це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.

Відновлювальна вартість – це первісна вартість, змінена після переоцінки.

З метою своєчасного відображення надходження, вибуття, ліквідації та руху НА їх аналітичний облік ведеться організаціями за місцем зберігання (експлуатації) та в бухгалтерії за затвердженими типовими формами [209].

Для обліку основних засобів організацій передбачено рахунок 10 «Основні засоби», що розподіляється на субрахунки [204]:

- 101 «Земельні ділянки»;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 103 «Будинки та споруди»;
- 104 «Машини та обладнання»;
- 105 «Транспортні засоби»;
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»;
- 107 «Робочі і продуктивні тварини»;
- 108 «Багаторічні насадження»;
- 109 «Інші основні засоби».

Для інших необоротних матеріальних активів, що не ввійшли до рахунку 10 і за якими застосовується спрощений або інший специфічний порядок обліку, призначений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи», що

поділяється на субрахунки:

- 111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок»;
- 112 «Бібліотечні фонди»;
- 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
- 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття»;
- 115 «Тимчасові нетитульні споруди»;
- 116 «Природні ресурси»;
- 117 «Інвентарна тара»;
- 118 «Матеріали довготривалого використання для наукових цілей»;
- 119 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення».

На субрахунок 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» обліковуються малоцінні та необоротні предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік, зокрема [59]:

- 1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.);
- 2) бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;
- 3) спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень);
- 4) предмети виробничого значення вартістю до 1000 грн. за одиницю (комплект) - робочі столи, верстаки, кафедри, парти та ін.; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (світлокопіювальні рами та ін.);
- 5) предмети, призначені для видачі напрокат;
- 6) господарський інвентар вартістю до 1000 грн. за одиницю (комплект) – предмети конторського та господарського облаштування, конторське обладнання, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські машини, гектографи, шапірографи та інші ручні розмножувальні та нумерувальні апарати, переносні юрти, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок із спеціальним обладнанням), килими, порт'єри, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного значення – гідропульти, стендери, драбини ручні та ін;
- 7) інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю не перевищує 1000 грн. – телефони, обчислювальна техніка, пральні та швейні машини, холодильники та ін.

Активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми, використовуються установою в процесі її господарської діяльності більше року, обліковуються на рахунок 12 «Нематеріальні активи» з розподілом на субрахунки:

- 121 «Авторські та суміжні з ними права»;
- 122 «Інші нематеріальні активи».

За дебетом субрахунків рахунків 10,11,12 і кредитом відповідних субрахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні

зобов'язання» відображається вартість придбаних необоротних активів. Одночасно робиться запис у дебет відповідних субрахунків класу 8 «Витрати» і кредит субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами».

За кредитом субрахунків рахунків 10,11,12 і дебетом субрахунків 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами», 131-133 записуються суми вибуття нематеріальних активів.

Знос основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів ведеться на рахунку 13 «Знос необоротних активів» з розподілом на субрахунки:

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 133 «Знос нематеріальних активів».

Знос не нараховується :

- на основні засоби: на земельні ділянки, будинки і споруди, які є унікальними пам'ятками архітектури та мистецтва; обладнання, експонати, зразки, діючі і недіючі моделі, макети та інші наочні посібники, що знаходяться в кабінетах та лабораторіях і використовуються для учбових та наукових цілей; продуктивну худобу, багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку, фільмофонди;
- на інші необоротні активи: музейні і художні цінності, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизну, постільні речі, одяг та взуття, природні ресурси.

За кредитом субрахунків рахунків 131-133 і дебетом субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» нараховується знос на необоротні активи.

Нарахування зносу не може проводитися понад 100 відсотків вартості необоротних активів. На необоротні активи, що знаходяться на складі, нарахування зносу здійснюється в загальному порядку.

Для нарахування зносу необоротні активи поділяються на 3 групи, за якими закріплені відповідні субрахунки.

Групу 1 складають необоротні активи, що обліковуються на субрахунках 103; 106 (підгрупа 4). Це будинки, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування).

Групу 2 складають основні засоби, що обліковуються на субрахунках 104 (крім підгруп 1, 2), автомобільний транспорт і запчастини до нього, що обліковуються на субрахунку 105, інструменти та інвентар на субрахунку 106 (крім підгрупи 4), необоротні активи субрахунку 117. Це автомобільний транспорт та вузли (запасні частини, вартість яких за одиницю становить понад 1000 грн.), меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, включаючи електронно-обчислювальні машини,

інші машини для автоматичної обробки інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до нього, інвентарна тара.

Групу 3 складають необоротні активи, що обліковуються на субрахунках 104 (підгрупи 1, 2), 105 (крім автомобільного транспорту і запчастин до нього), 107 (підгрупа 1), 108 (в частині багаторічних насаджень, які досягли експлуатаційного віку), 121, 122. Це будь-які інші необоротні активи, не включені до груп 1 і 2.

Норми зносу встановлюються у відсотках до первісної вартості кожної групи необоротних активів на кінець звітного року:

група 1 – 5 відсотків;

група 2 – 25 відсотків;

група 3 – 15 відсотків.

Зміна первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів проводиться у випадках індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства, а також при добудівлі, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів.

Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів може проводитися щорічно згідно з індексом інфляції року та відповідно до порядку, передбаченого пунктом 8.3.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [38]. Зміна первісної вартості необоротних активів не є додатковим доходом організації і не належить до доходів. Якщо вартість окремих видів необоротних активів після індексації значно відрізняється від аналогічних нових зразків, то такі необоротні активи обліковуються в установі за ринковими вільними цінами на ці види активів, що діють на дату проведення індексації.

Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів, витрати на капітальний ремонт, суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів, не враховуються до вартості необоротних активів і відносяться на фактичні видатки за кодом економічної класифікації видатків, або відносяться до податкового кредиту (для сум податку на додану вартість), якщо організація зареєстрована як платник ПДВ.

Облік основних фондів (за винятком бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, матеріалів довготривалого використання для наукових цілей та таких, що мають обмежене використання) ведеться *в повних гривнях, без копійок*. Сума копійок, сплачених за придбання необоротних активів, відноситься одразу на видатки організації.

Суми, отримані організаціями від продажу необоротних активів (крім будівель і споруд), а також від продажу матеріалів із розібраних окремих об'єктів необоротних активів, залишаються в розпорядженні організації

(якщо інше не встановлено чинним законодавством України) з правом подальшого їх використання на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів того ж призначення. При цьому, кошти від реалізації та розібрання необоротних активів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду організації, *використовуються після сплати встановлених законодавством податків.*

Суми, отримані від продажу будівель і споруд, вносяться в дохід того бюджету, за рахунок якого утримується дана організація.

Безоплатне отримання необоротних та оборотних активів організацією може відбуватись, зокрема, у формі надання благодійних внесків.

Благодійні внески можуть надаватись в грошовій формі, а також у вигляді товарів, робіт, послуг за напрямками видатків, визначеними благодійником. Якщо благодійником конкретні цілі використання коштів не визначено, шляхи спрямування благодійного внеску визначає керівник організації відповідно до першочергових потреб, пов'язаних виключно з основною діяльністю. Благодійні внески не можуть спрямовуватись на виплату заробітної плати працівникам організації, не можуть заміняти плату за отримання організаціями і закладами платних послуг. Бухгалтерський облік благодійних внесків ведеться відповідно до порядку бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних організаціях гуманітарної допомоги.

Безоплатна передача і списання необоротних активів проходить по первісній вартості з урахуванням нарахованого зносу. *Безоплатна передача, списання та реалізація техніки, апаратури та інших основних засобів за цінами, нижчими від вартості дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться в них, забороняється.*

При відображенні в обліку необоротних активів, одержаних та переданих безоплатно в установленому порядку, що були у використанні, обов'язково зазначається сума нарахованого зносу.

Облік незавершеного капітального будівництва (виготовлення, створення), поліпшення об'єктів необоротних активів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення в експлуатацію здійснюється на рахунку 14 "Незавершене капітальне будівництво" з розподілом на субрахунки:

- 141 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами»;
- 142 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами»;
- 143 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами».

На субрахунку 141 обліковуються витрати за незакінченими і закінченими об'єктами капітального будівництва, реконструкції, модернізації основних засобів, але не зданими в експлуатацію, на субрах.142 – витрати за незакінченими і закінченими об'єктами капітального будівництва,

реконструкції, модернізації інших необоротних матеріальних активів, але не зданими в експлуатацію, на субрах. 143 – витрати за незакінченими і закінченими об'єктами з виготовлення (створення), модернізації нематеріальних активів, але не зданими в експлуатацію.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку типових операцій з необоротними активами наведена в таблиці 1 додатка 22.

Облік запасів

Запаси – це оборотні активи у матеріальній формі, які належать організації та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, впродовж одного року [58].

Строк очікуваної експлуатації запасів організації встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) організацією самостійно в момент придбання запасу.

Запаси розподілені на групи:

- виробничі запаси;
- тварини на вирощуванні і відгодівлі;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- матеріали і продукти харчування;
- готова продукція;
- продукція сільськогосподарського виробництва.

Запаси в організаціях обліковуються за місцем їх відповідального зберігання (знаходження) та в бухгалтерії. Відповідальність за приймання, зберігання і відпуск запасів покладається на матеріально-відповідальних осіб, призначених наказом керівника організації. З посадовими особами, які відповідають за збереження матеріальних цінностей, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

У бухгалтерському обліку запаси, у т. ч. одержані та передані безоплатно в установленому чинним законодавством порядку, оцінюються за балансовою вартістю, яка поділяється на:

- первісну вартість,
- справедливую вартість,
- відновлювальну вартість.

Балансова вартість – це вартість запасів, за якою вони відображаються у балансі.

Первісна вартість – це вартість придбання, одержання, виготовлення запасів.

Справедлива вартість – первісна вартість запасів, одержаних установою безоплатно.

Відновлювальна вартість – це змінена первісна вартість запасів після проведення їх переоцінки.

На рахунку 20 «Виробничі запаси» обліковується обладнання, яке підлягає встановленню на об'єктах, що будуються або реконструюються, будівельні матеріали, конструкції, деталі та інші матеріальні цінності, придбані за рахунок коштів, виділених на капітальне будівництво, матеріали для науково-дослідних робіт, а також спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами. Він розподіляється на субрахунки [204]:

201 «Сировина і матеріали»;

202 «Обладнання, конструкції і деталі до установки»;

203 «Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами»;

204 «Будівельні матеріали»;

205 «Інші виробничі запаси».

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» розподіляється на субрахунки:

221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації»;

222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення».

Наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП), термін експлуатації яких не перевищує один рік, відображається на субрахунку 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації».

Придбання МШП предметів відображається за дебетом субрахунку 221 і кредитом відповідного субрахунку класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», 6 «Поточні зобов'язання». Одночасно робиться другий запис за дебетом відповідного субрахунку класу 8 «Витрати» і кредитом субрахунку 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами».

При передачі в експлуатацію МШП вартістю до 10 грн. включно за одиницю (комплект) списуються з бухгалтерського обліку на зменшення фонду (в дебет субрахунку 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами») на підставі документів, що підтверджують їх використання. Облік МШП вартістю до 10 грн. включно за одиницю (комплект) здійснюється матеріально-відповідальною особою у Книзі складського обліку запасів за найменуванням предметів та їх кількістю. В експлуатації такі предмети (крім тих, що виготовлені з пластмаси, паперу, картону) перебувають на збереженні осіб, відповідальних за їх експлуатацію та збереження, і обліковуються у книгах кількісного обліку.

На субрахунку 222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення» ведеться облік МШП, що мають специфічне призначення і обмежене короткотермінове застосування в окремих галузях.

Матеріали і продукти харчування, що знаходяться в організаціях за їх предметною характеристикою незалежно від коду економічної класифікації

видатків, за рахунок якої вони були придбані, обліковуються на *рахунок 23 «Матеріали і продукти харчування»*, який поділяється на субрахунки:

- 231 «Матеріали для учбових, наукових та інших цілей»;
- 232 «Продукти харчування»;
- 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби»;
- 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя»;
- 235 «Паливо, горючі і мастильні матеріали»;
- 236 «Тара»;
- 237 «Матеріали в дорозі»;
- 238 «Запасні частини до машин і обладнання»;
- 239 «Інші матеріали».

На суму придбаних запасів дебетуються субрахунки рахунків 20-23 і кредитується відповідний субрахунок класів 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні зобов'язання». За використаними запасами кредитується субрахунки рахунків 20-23 і дебетується субрахунок класу 8 «Витрати».

24 *“Готова продукція”*. Облік готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, а також готової друкованої продукції ведеться на субрахунок 241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень». Оприбуткування готової продукції супроводжується записом за дебетом субрахунку 241 і кредитом субрахунку 821 «Витрати виробничих (навчальних) майстерень».

На суму реалізованої готової продукції кредитується субрахунок 241 і дебетується субрахунок 721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень».

Переоцінка запасів організації може проводитися на виконання нормативно-правових актів України (якщо такі будуть запроваджені) або за рішенням керівника організації (якщо запаси морально застарілі та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в установі, їх первісна (справедлива, відновлювана) вартість значно відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше). Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом організації і не належить до доходів.

Відповідальність за організацію роботи комісії з переоцінки покладається на керівника організації, а за об'єктивність визначення реальної вартості запасів - на керівника організації і голову комісії. Документи, що підтверджують нову ціну, не потрібні. Ціни на однотипні предмети встановлюються однаковими в межах однієї організації.

Відпуск запасів у використання, виробництво, продаж або інше вибуття здійснюється за балансовою вартістю або за *методом середньозваженої собівартості*. Середньозважена собівартість визначається за кожним видом подібних запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку запасів на початок звітного періоду та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного періоду та одержаних у

звітному періоді запасів. Метод середньозваженої собівартості застосовується у разі наявності в установі значної кількості однотипних запасів, придбаних за різними цінами. Обчислюється на періодичній основі або при кожній отриманій партії запасів.

Тара обліковується за цінами, які зазначені в рахунках постачальників. При поверненні або реалізації тари різниця між ціною придбання і ціною, за якою тара реалізована, відноситься на фактичні видатки.

Витрати з наймання транспорту для перевезення запасів, суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів, не зараховуються до вартості запасів і відносяться на фактичні видатки організації за кодом економічної класифікації видатків, або відносяться до податкового кредиту (якщо це суми ПДВ і організація зареєстрована як платник цього податку).

Відповідно до Галузевої інструкції дозвіл на списання матеріальних цінностей (крім автотранспорту та механізмів) як таких, що непридатні для подальшого використання, морально застарілі, фізично зношені, пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за винятком виявлених в результаті інвентаризації як недостача) надається в такому порядку:

а) з балансів бюджетних установ, організацій:

- вартістю за одиницю (комплект) в розмірі до 1000 грн. - з дозволу керівника установи (організації);
- вартістю за одиницю (комплект) в розмірі до 5000 грн. - з дозволу керівника установи вищого рівня (начальника облводгоспу, басейнового управління);
- вартістю за одиницю (комплект) в розмірі понад 5000 грн. - з дозволу Голови Держводгоспу України;

б) з балансів державних підприємств:

- вартістю за одиницю (комплект) в розмірі до 1000 грн. - з дозволу керівника державного підприємства;
- вартістю за одиницю (комплект) в розмірі від 1000 грн. - з дозволу Голови Держводгоспу України.

Дозвіл на списання комп'ютерних засобів з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету для подальшої передачі на баланси розпорядників бюджетних коштів, що належать до сфери управління комітету, надається керівником установи незалежно від вартості за одиницю (комплект).

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку запасів організацій подана в таблиці 2 додатка 22.

Облік коштів та розрахунків.

Готівкові розрахунки організації

Касові операції здійснюються організаціями, як і госпрозрахунковими підприємствами, на підставі Положення про ведення касових операцій у

національній валюті в Україні [137].

Організації можуть зберігати у своїй касі готівку в межах лімітів залишку готівки в касі на кінець робочого дня, який затверджується уповноваженим банком. Розрахунок затвердженого ліміту є додатком до договору на касове обслуговування організації.

Організації мають право зберігати впродовж 3 робочих днів понад встановлений ліміт у касах готівку, що одержана в банку для виплати заробітної плати, заохочень, допомог усіх видів, компенсацій, стипендій, відряджень. Після закінчення цих строків суми готівки, що не використані за призначенням, повертаються в банк не пізніше наступного робочого дня.

Готівка, що видана під звіт, але через якісь причини не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси організації одночасно з авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після видачі її під звіт (за відрядженням – не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження). Впродовж одного операційного дня за одним або кількома документами певному суб'єкту не можна видавати більше як 10000 грн.

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник зобов'язаний під розписку ознайомити його з цим Порядком, після чого з касиром укладається договір про його повну матеріальну відповідальність.

Не рідше одного разу на квартал проводиться раптова ревізія каси. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі.

Облік руху та наявності грошей у касі організації або централізованої бухгалтерії ведеться на *рахунку 30 «Каса»* з розподілом на субрахунки:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті».

На субрахунку 301 «Каса в національній валюті» ведеться облік готівки в національній валюті. На субрахунку 302 «Каса в іноземній валюті» обліковується рух та наявність готівки в іноземній валюті за кожним видом валюти окремо.

За дебетом субрахунків рахунку 30 записуються надходження в касу, а за кредитом - видані кошти.

Безготівкові розрахунки організації

Відкриття будь-яких рахунків в установах банків організація може здійснювати лише за дозволами фінансових органів – якщо організація фінансується з місцевого бюджету, та органів Державного казначейства – якщо організація фінансується з Державного бюджету. Щодо останніх, то дозвіл таким організаціям може надаватись лише на відкриття валютних рахунків, так як всі інші відкриваються в органах Державного казначейства.

Для відображення операцій, проведених через систему електронних платежів (СЕП) НБУ впродовж банківського дня територіальним управлінням Державного казначейства відкриті технічні рахунки. У балансі

Державного казначейства України відкриті відповідні субрахунки територіальних управлінь.

Державне казначейство України формує щоденний оборотно-сальдовий баланс рахунків, що є підставою для отримання інформації щодо фактичної наявності коштів для прийняття управлінських рішень та проведення фінансових операцій.

В органах Державного казначейства, у свою чергу, відкрито:

- рахунки для зарахування надходжень, передбачених законодавством України;

- рахунки розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів;

- рахунки підприємствам, організаціям тощо за операціями, що не відносяться до операцій з виконання бюджетів, але, відповідно до вимог законодавства, обслуговуються органами Державного казначейства.

Відкриття поточних рахунків для коштів спеціального фонду здійснюється аналогічно, як і розрахункових, тобто на підставі документів, визначених нормативно-правовими актами Національного банку України. Продовження терміну дії рахунків на новий рік здійснюється на підставі довідок про затвердження обсягів коштів спецфонду на цей рік. *Використання готівкової виручки без попереднього зарахування на поточний рахунок забороняється [204].*

Облік руху коштів на *поточних рахунках* в організаціях банків ведеться на *рахунку 31 «Рахунки в банках»* з розподілом на субрахунки:

311 «Поточні рахунки на видатки установи»;

312 «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам»;

313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;

315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум»;

316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду»;

318 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

319 «Інші поточні рахунки».

На субрахунку 311 «Поточні рахунки на видатки установи» обліковуються кошти бюджету, що надійшли в розпорядження головного або нижчестоящих розпорядників коштів на утримання організації або на централізовані заходи на видатки, що передбачені в розділі «Загальний фонд» кошторису організації.

На субрахунку 312 «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам» головними розпорядниками коштів та розпорядниками коштів другого ступеня обліковуються кошти, призначені для переказів підвідомчим організаціям, тобто це транзитний рахунок.

На субрахунку 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» обліковуються кошти, що надійшли на ім'я організації як плата за послуги, що надаються організаціями згідно з функціональними

повноваженнями; кошти, що отримуються від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна; кошти, що отримуються від реалізації майна. Для зберігання коштів, отриманих як плата за послуги, в установі уповноваженого банку відкривається окремий рахунок.

На субрахунку 314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» обліковуються кошти, які надійшли на ім'я організації для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують бюджетні організації.

На субрахунку 315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум» обліковуються кошти, які надходять у тимчасове розпорядження організації з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням. Депозитні суми – це кошти, що не належать організації, надходять у тимчасове розпорядження і з настанням відповідних умов перераховуються за призначенням. Вони не мають відношення до виконання єдиного кошторису доходів і видатків організації.

На субрахунку 316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду» обліковуються кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

Для одержання коштів через органи Держказначейства відкриваються рахунки [63]:

1. *Зведені особові рахунки* – рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядників III ступеня) для зарахування коштів без зазначення кодів функціональної класифікації видатків, що підлягають подальшому перерахуванню на особові і реєстраційні рахунки.

2. *Особові рахунки* – рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядників III ступеня) для зарахування коштів, що підлягають подальшому розподілу та перерахуванню конкретному розпоряднику (одержувачу) бюджетних коштів.

3. *Реєстраційні рахунки* – рахунки, які відкриваються в розрізі розділів бюджетної класифікації на один бюджетний рік в органах Державного казначейства розпорядникам та одержувачам коштів державного бюджету для обліку операцій за коштами загального фонду бюджету.

4. *Спеціальні реєстраційні рахунки* – рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів державного бюджету всіх ступенів та одержувачам коштів державного бюджету для обліку доходів і видатків, передбачених їх кошторисами в частині спеціального фонду.

При зміні юридичної адреси чи інших реквізитів розпорядник коштів зобов'язаний у тиждневий термін повідомити нові дані органу Державного казначейства в письмовій формі.

Рух коштів організації на реєстраційних рахунках в органах Державного

казначейства України ведеться на рахунку 32 «Рахунки в казначействі» з розподілом на субрахунки:

321 «Реєстраційні рахунки»;

322 «Особові рахунки»;

323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;

325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум»;

326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду»;

327 «Реєстраційні рахунки сільських, селищних та міських (міст районного підпорядкування) бюджетів»;

328 «Інші рахунки в казначействі».

На субрахунку 321 «Реєстраційні рахунки» обліковуються кошти, виділені розпоряднику коштів для утримання організації та на централізовані заходи.

На субрахунку 322 «Особові рахунки» обліковуються кошти, виділені з бюджету головному розпоряднику коштів або розпоряднику коштів другого ступеня для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

На субрахунку 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» обліковуються кошти, що надійшли на ім'я організації як плата за послуги, що надаються організаціями згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримуються організаціями від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна; кошти, що отримуються від реалізації майна.

На субрахунку 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» обліковуються кошти, які надійшли в організацію для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують організації.

На субрахунку 325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум» обліковується рух депозитних коштів установ, які надійшли в тимчасове розпорядження і з настанням відповідних умов належать поверненню або перерахуванню за призначенням.

На субрахунку 326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду» обліковуються кошти організацій, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

На субрахунку 328 «Інші рахунки в казначействі» обліковуються кошти, що надходять організації і не зазначені в субрахунках 321-327.

Аналітичний облік ведеться в розрізі реєстраційних рахунків, відкритих за кодами програмної класифікації видатків державного бюджету,

організаціями, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету або функціональної класифікації видатків бюджету, організаціями, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Рух і наявність коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин, мазут, харчування і та ін., оплачених путівках у будинки відпочинку, санаторії, турбази, у повідомленнях на поштові перекази, у митних марках, у бланках трудових книжок і вкладишах до них та в інших грошових документах, обліковуються на *рахунку 33 «Інші кошти»*, який розподіляється на субрахунки:

331 «Грошові документи в національній валюті»;

332 «Грошові документи в іноземній валюті»;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

На субрахунку 331 «Грошові документи в національній валюті» обліковуються грошові документи організації в національній валюті.

На субрахунку 332 «Грошові документи в іноземній валюті» ведеться облік грошових документів в іноземній валюті, що належать установі.

На субрахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» обліковуються кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

На сьогодні для організацій практика застосування векселів не поширена, так як бюджетне законодавство поки що не передбачає таких розрахунків.

На *рахунку 35 «Розрахунки з покупцями та замовниками»* обліковуються розрахунки з покупцями та замовниками за виконані роботи і надані послуги, що мають авансові платежі, умови угод яких передбачають попередню оплату. На *рахунку 36 «Розрахунки з різними дебіторами»* обліковуються розрахунки бюджетної організації з різними дебіторами з розподілом на субрахунки:

361 «Розрахунки в порядку планових платежів»;

362 «Розрахунки з підзвітними особами»;

363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»;

364 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Видача готівки під звіт здійснюється з кас організації лише за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими сумами.

Підзвітні особи зобов'язані подати до бухгалтерії разом із невикористаними сумами авансовий звіт про витрачання коштів у такі терміни:

- за відрядженням – впродовж трьох робочих днів після повернення з відрядження;
- на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту – впродовж десяти робочих днів з дня видачі готівки під звіт;
- на всі інші господарські потреби – наступного робочого дня після видачі

готівки під звіт.

Сума авансу записується за дебетом субрахунків рахунку 36, на суму отриманих цінностей або наданих послуг проводиться запис у кредит субрахунку рахунку 36.

Існує особливість:

- якщо *першою подією* для організації є перерахунок коштів як передоплати, тоді зазначена сума записується *за дебетом субрахунку 364*, а за кредитом відображається вартість отриманих матеріальних цінностей, наданих послуг, виконаних робіт;
- якщо *спочатку були отримані матеріальні цінності, надані послуги, виконані роботи, тоді на їх вартість робиться запис у кредит субрахунку 675*, а за дебетом показується погашення кредиторської заборгованості внаслідок передоплати, яка виникла.

Дебіторська заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, списується за рішенням керівника організації на зміни результату виконання кошторису доходів і видатків за минулий рік.

Аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами організація веде в розрізі підприємств-постачальників, підзвітних та матеріально відповідальних осіб.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку коштів та розрахунків організації показана в таблиці 3 додатка 22.

Облік доходів

Доходи бюджету класифікуються за такими розділами [7]:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи від операцій з капіталом;
- 4) трансферти.

Бюджет може складатися із загального та спеціального фондів.

Загальний фонд бюджету включає:

- 1) всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду;
- 2) всі видатки бюджету за рахунок надходжень до загального фонду бюджету;
- 3) фінансування загального фонду бюджету.

Спеціальний фонд бюджету включає:

- 1) бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел власних надходжень організацій та інших коштів спеціального фонду;
- 2) гранти або дарунки (у вартісному обрахунку), одержані розпорядниками бюджетних коштів на конкретну мету;
- 3) різницю між доходами і видатками спеціального фонду бюджету.

Облік доходів, що у кошторисі організацій відносяться до загального

фонду, у головного розпорядника коштів ведеться на *рахунку 70 «Доходи загального фонду»*, який розподіляється на субрахунки [204]:

701 «Асигнування з державного бюджету на видатки організації та інші заходи»;

702 «Асигнування з місцевого бюджету на видатки організації та інші заходи».

У кредит субрахунків 701-702 записуються:

- суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, згідно із затвердженим бюджетом;
- суми виявлених лишків матеріалів і грошей у касі, а також безоплатно одержані матеріали.

У дебет субрахунків 701-702 записуються:

- суми відкликаних коштів;
- суми фактичних видатків, що списуються в кінці року на підставі річних звітів;

На *рахунку 71 «Доходи спеціального фонду»* обліковуються власні надходження організації на її утримання з розподілом на субрахунки:

711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»;

712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду»;

716 «Доходи за витратами майбутніх періодів».

Реалізація готових виробів і продукції виробничих (навчальних) майстерень, підсобних сільських та навчально-дослідних господарств, готової друкованої продукції, наданих послуг, а також реалізація науково-дослідних робіт за договорами обліковується на *рахунку 72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт»*, який розподіляється на субрахунки:

721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень»;

722 «Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств»;

723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами».

Результати реалізації після закінчення звітного року відносяться на *рахунок 43 «Результати виконання кошторисів»*.

На субрахунку 741 «Інші доходи бюджетних установ» здійснюється нарахування плати за надані послуги організацією згідно з чинним законодавством, якщо нарахована плата за розрахунком не може бути в повному обсязі віднесена на певний вид доходу спеціального фонду.

Облік видатків

Видатки бюджету класифікуються за [7]:

1) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки (функціональна класифікація видатків);

2) економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки (економічна класифікація видатків);

3) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків);

4) за бюджетними програмами (програмна класифікація видатків).

Функціональна класифікація видатків **має такі рівні деталізації:**

1) розділи, в яких визначаються видатки бюджетів на здійснення відповідно загальних функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування;

2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються напрями спрямування бюджетних коштів на здійснення відповідно функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування.

За економічною класифікацією видатки бюджету поділяються на поточні видатки, капітальні видатки та кредитування за вирахуванням погашення, склад яких визначається Міністром фінансів України.

До поточних видатків відносяться:

1. Видатки на товари і послуги: оплата праці працівників організації (код **1110**); нарахування на заробітну плату (код **1120**); придбання матеріалів, оплата за послуги (код **1130**), відрядження (код **1140**), капітальний ремонт та заходи спеціального призначення загальнодержавного характеру (**1150**), оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код **1160**); дослідження та розробки, державні програми (код **1170**).

2. Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями (код **1200**).

3. Субсидії і поточні трансферти (код **1300**): субсидії та поточні трансферти підприємствам, організаціям; поточні трансферти органам державного управління інших рівнів; поточні трансферти населенню; поточні трансферти за кордон.

Капітальними видатками є:

1. Придбання основного капіталу (код **2100**): придбання обладнання і предметів довгострокового користування, капітальне будівництво, капітальний ремонт, реконструкція, реставрація.

2. Створення державних запасів і резервів (код **2200**).

3. Придбання землі і нематеріальних активів (**2300**).

4. Капітальні трансферти (код **2400**): капітальні трансферти підприємствам, організаціям, організаціям; капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів; капітальні трансферти населенню; капітальні трансферти за кордон.

Кредитування за вирахуванням погашення:

1. Надання внутрішніх кредитів з вирахуванням погашення (код **4100**): надання внутрішніх кредитів, повернення внутрішніх кредитів.

2. Надання зовнішніх кредитів з вирахуванням погашення (код **4200**): надання зовнішніх кредитів, повернення зовнішніх кредитів.

Нерозподілені видатки (код **3000**) – видатки з резервних фондів Кабінету

Міністрів України та фондів непередбачених видатків обласних, та місцевих адміністрацій, виконкомів місцевих рад.

Відомча класифікація видатків бюджету визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів. На її основі Державне казначейство України та місцеві фінансові органи ведуть реєстр усіх розпорядників бюджетних коштів.

Програмна класифікація видатків бюджету застосовується при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом.

Облік видатків з бюджету ведеться *на рахунку 80 «Видатки із загального фонду»* з розподілом на субрахунки [204]:

- 801 «Видатки з державного бюджету на утримання організації та інші заходи»;
- 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання організації та інші заходи»;

На субрахунку 801 «Видатки з державного бюджету на утримання організації та інші заходи» обліковуються фактичні видатки за рахунок коштів державного бюджету на утримання організацій та на інші заходи. Видатки бюджетних коштів проводяться у відповідності з затвердженим кошторисом.

На субрахунку 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання організації та інші заходи» обліковуються фактичні видатки, проведені організаціями за рахунок коштів, одержаних з місцевого бюджету на виконання заходів, передбачених кошторисом даної організації.

Облік фактичних видатків за рахунок спеціального фонду згідно з кошторисами ведеться *на рахунку 81 «Видатки спеціального фонду»*, який розподіляється на субрахунки:

- 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги»;
- 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень»;
- 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду».

Для обліку витрат на виробництво призначено *рахунок 82 «Виробничі витрати»*, який розподіляється на субрахунки:

- 821 «Витрати виробничих (навчальних) майстерень»;
- 822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств»;
- 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами»;
- 824 «Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв»;
- 825 «Витрати на заготівлю і переробку матеріалів»;
- 826 «Видатки до розподілу».

Облік власного капіталу

Під власним капіталом бюджетної організації розуміють частину активів, що забезпечує функціонування та нормальний ритм роботи із здійснення основних статутних завдань. *Власним капіталом* організації є фонди та результати виконання кошторисів за поточний рік.

Механізм виведення фінансового результату за виконання кошторису доходів і видатків організації доцільно розподілити на два етапи:

1. Визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року.
2. Відображення фінансового результату в річному балансі організації, звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності (рядки 380,390,400).

На субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» *рахунку 40 «Фонд у необоротних активах»* обліковуються вкладення у фонд основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів (з урахуванням зносу), що перебувають у безпосередньому розпорядженні організації.

Вартість придбаних необоротних активів супроводжується записом за дебетом субрахунку класу 1 «Необоротні активи» та кредитом субрахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» та класу 6 «Поточні зобов'язання». Водночас проводиться другий запис за кредитом субрахунку 401 та дебетом відповідного субрахунку класу 8 «Витрати».

При безоплатному отриманні необоротних активів проводиться запис у кредит субрахунків 401 і відповідного субрахунку рахунку 13 «Знос необоротних активів» і в дебет відповідних субрахунків класу 1 «Необоротні активи».

При вибутті, ліквідації і безоплатній передачі необоротних активів дебетуються субрахунок 401 і відповідний субрахунок рахунку 13 «Знос необоротних активів» (на суму зносу) і кредитуються відповідні субрахунки класу 1 «Необоротні активи».

На субрахунку 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами» *рахунку 41 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах»* обліковується вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що перебувають у безпосередньому розпорядженні організації і термін експлуатації яких не перевищує один рік.

Вартість придбаних малоцінних і швидкозношуваних предметів записується в кредит субрахунку 411 і в дебет відповідного субрахунку класу 8 «Витрати». На суму малоцінних і швидкозношуваних предметів, що вибули з експлуатації проводиться запис у дебет субрахунку 411 і в кредит субрахунку 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації».

Залишок на субрахунку 411 повинен дорівнювати сумі залишків на субрахунку 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації». Для визначення результатів виконання сільських, селищних і міських (міст районного підпорядкування) бюджетів призначено субрахунок 421 «Результати виконання сільських, селищних та міських (міст районного підпорядкування) бюджетів» *рахунку 42 «Результати виконання бюджетів»*.

Рахунок 43 «Результати виконання кошторисів» передбачений для визначення результату організації від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису організації, як за загальним, так і за спеціальним фондами, за результатами року.

Рахунок розподіляється на субрахунки:

431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом»;

432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом».

Організації, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів бюджету, відображають фінансовий результат виконання кошторису доходів і видатків за бюджетний рік у формі №1 «Баланс».

Рахунок 44 «Результати переоцінок» застосовується для відображення результатів переоцінок матеріальних, нематеріальних і фінансових активів. Він розподіляється на субрахунки:

441 «Переоцінка матеріальних активів»;

442 «Інша переоцінка».

Витрати за незданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва, що проводяться за рахунок бюджетних коштів, заключними оборотами не закриваються.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу організації подано в таблиці 4 додатка 22.

Облік поточних зобов'язань

Поточні зобов'язання організації – зобов'язання, що виникають впродовж звичайної її діяльності, тобто при виконанні кошторису доходів та видатків, і погашення яких очікується впродовж поточного бюджетного року. Довгострокові зобов'язання в організаціях практично відсутні.

Вимоги до розкриття інформації про зобов'язання організації викладені в Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів [166]. За зобов'язаннями та фінансовими зобов'язаннями, які виникають в процесі виконання кошторису доходів та видатків, розпорядники коштів повинні складати та подавати в органи Державного казначейства на паперових та електронних носіях *Реєстр зобов'язань розпорядників коштів бюджету* та *Реєстр фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджету* та обов'язково додавати до них копії первинних документів про взяття зобов'язання або фінансового зобов'язання.

Зобов'язання розпорядників коштів бюджету можуть переоформлюватись у разі внесення змін до кошторисів доходів і видатків, при цьому необхідно повідомити про це письмово та подати відповідні підтверджувальні документи відповідному органу Державного казначейства.

Розпорядникам слід врахувати при укладанні угод, що оплата рахунків здійснюється лише за наявності залишків коштів на рахунках, а якщо сума зобов'язання або фінансового зобов'язання перевищує загальну суму асигнувань на відповідну мету, то органи Державного казначейства такі

зобов'язання не реєструють.

Порядок списання кредиторської заборгованості бюджетних організацій та установ, строк позовної давності яких минув, регламентовано наказом Державного казначейства за №73 [176], поширюється як на розпорядників коштів державного бюджету, так і на організації і організації, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів. Порядок не вимагає обліку вказаної заборгованості поза балансом та повернення в дохід бюджету, ним передбачено механізм *впливу простроченої кредиторської заборгованості на результат діяльності поточного року*.

Встановлення простроченої і безнадійної кредиторської заборгованості проводиться комісією щоквартально. Списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за власними надходженнями бюджетні організації здійснюють звичайним порядком, рішення про це приймається керівником організації самостійно, але інформується про це організація вищого рівня.

Облік розрахунків по обов'язковому соціальному страхуванню

На субрахунках рахунку 65 «Розрахунки із страхування» обліковуються розрахунки із страхування з розподілом на субрахунки:

- 651 «Розрахунки з пенсійного забезпечення»;
- 652 «Розрахунки із соціального страхування»;
- 653 «Розрахунки із страхування на випадок безробіття»;
- 654 «Розрахунки з інших видів страхування».

На субрахунку 654 «Розрахунки з інших видів страхування» обліковуються розрахунки з інших видів страхування.

За дебетом субрахунків рахунків 651-654 обліковуються суми перерахованих, а за кредитом - суми нарахованих страхових внесків.

Порядок справляння та використання **зборів на обов'язкове пенсійне страхування** регулюється Законом України «Про збір на обов'язкове пенсійне страхування» [33].

Для бюджетних установ збір на обов'язкове пенсійне страхування встановлений в розмірі 31,8% від об'єкта оподаткування.

Для платників збору, що є фізичними особами, які мають статус державного службовця в розмірі 1-5% в залежності від сукупного оподаткованого доходу [33].

Для працівників організацій, які не є державними службовцями, збір в Пенсійний фонд встановлюється у розмірі:

- 1% при умові, що сукупний оподатковуваний дохід не перевищує 150 грн.;
- 2%, якщо сукупний оподатковуваний дохід перевищує 150 грн.

Організації сплачують збори до пенсійного фонду з окремих операцій, зокрема:

- при здійсненні операцій купівлі-продажу валют – 1,2% з обсягу

- купівлі-продажу;
- при відчуженні легкових автомобілів – 3% вартості за договором купівлі-продажу;
- при здійсненні операцій з купівлі-продажу нерухомого майна – 1% вартості за договором купівлі-продажу.

Нормативним документом, який регулює соціальне страхування при тимчасовій непрацездатності є Закон України «Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» [32].

Розмір внесків на обов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності для бюджетних установ та організацій складає 2,9% суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, в тому числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України «Про оплату праці», та підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб.

Для самих працівників бюджетних організацій та установ внески справляються з аналогічного об’єкту оподаткування за ставками:

- 0,5% для найманих працівників, які мають заробітну плату нижче прожиткового мінімуму;
- 1% для найманих працівників, які мають заробітну плату більше прожиткового мінімуму (*в I кв. 2006 р. – 483 грн., в II і III кв. 2006 р. – 496 грн., з 1.10.2006 р. – 505 грн.*).

Для проведення видатків за коштами соціального страхування організацією створюється офіційна комісія із числа адміністрації і членів профкому.

Нормативним документом, які регулюють розрахунки з Фондом **загальнообов’язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття** є Закон України «Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» [31].

Розмір внесків на загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття становить:

- для роботодавців – 1,3% сум фактичних витрат на оплату праці, аналогічних внескам на обов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності ;
- для найманих працівників – 0,5% суми оплати праці (об’єкт оподаткування аналогічний як для роботодавців).

Нормативним документом, який визначає та регулює **загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності**, є Закон України «Про загальнообов’язкове державне

соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» [30]. Для бюджетних установ і організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету, страхові тарифи встановлюються у фіксованих ставках від сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників відповідно до Закону України «Про оплату праці», та підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб.

Збори на обов'язкове соціальне страхування нараховуються одночасно з нарахуванням заробітної плати, перераховуються до відповідних фондів – в момент виплати заробітної плати. Виключення становлять страхові внески до пенсійного фонду, які сплачуються не пізніше 20 днів після закінчення звітного місяця.

Розрахунки з працівниками по оплаті праці

Основними показниками обліку праці та її оплати є чисельність працюючих різних професій, їхня кваліфікація, витрати робочого часу в години-днях, розмір фонду оплати праці різним категоріям робітників за видом нарахувань, преміальні виплати, розмір нарахованих сум відпускних виплат, виплати на соціальне страхування працюючих, розмірів відрахувань за їх видами.

Для нарахування **основної заробітної плати** необхідно мати відомості про посадові оклади (згідно із штатним розписом), про надбавки, доплати (на основі наказів керівника), а також дані табельного обліку відпрацьованого часу за відповідний період.

Всі види **додаткової заробітної плати** обліковуються по середньому заробітку за табелем та відповідними документами. Премії та заохочення, пов'язані з трудовою діяльністю, визначаються на основі положення, яке розробляється безпосередньо в організації відповідно до типового.

Для **виплати щорічної відпустки** середній заробіток розраховують, виходячи із заробітку за 12 останніх місяців (календарних), що передували місяцю виходу у відпустку. Ця сума (окрім терміну відпустки без зберігання заробітної плати) ділиться на 12 (або 11 за перший рік роботи). Отриманий середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість календарних днів впродовж року. Отриманий середньоденний заробіток перемножується на число календарних днів відпустки [206]. В розрахунок календарних днів не включаються святкові та неробочі дні, затверджені в установленому порядку.

Допомога за тимчасовою непрацездатністю надається у розмірі 60% – 100% заробітку в залежності від загального стажу роботи: до 5 років – 60%, 5-8 років – 80%, більше 8 років – 100%. Допомога нараховується із фактичного заробітку працюючого визначенням середньоденної заробітної плати з розрахунку шести попередніх місяців роботи до місяця захворювання з додавкою середньорічних премій за попередній рік. Одержаний

середньоденний заробіток перемножують на кількість робочих днів хвороби, вказаних в листку непрацездатності.

Розрахунки з працівниками із заробітної плати обліковуються *на рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці»*, який розподіляється на субрахунки:

661 «Розрахунки із заробітної плати»;

662 «Розрахунки зі стипендіатами»;

663 «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»;

664 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахунками на рахунки з вкладів у банках»;

665 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахунками внесків за договорами добровільного страхування»;

666 «Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахунками сум членських профспілкових внесків»;

667 «Розрахунки з працівниками за позиками банків»;

668 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»;

669 «Інші розрахунки за виконані роботи».

На субрахунок 661 «Розрахунки із заробітної плати» обліковуються розрахунки з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті установ за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

На суму нарахованої заробітної плати і допомоги здійснюється запис у кредит субрахунку 661 і дебет відповідних субрахунків класу 8 «Витрати».

Розрахунки з іншими кредиторами

На *рахунок 60 «Короткострокові позики»* обліковуються суми короткострокових позик, одержаних у відповідності з чинним законодавством з розподілом на субрахунки:

601 «Короткострокові кредити банків»;

602 «Відстрочені короткострокові кредити банків»;

603 «Інші короткострокові позики»;

604 «Прострочені позики»;

605 «Короткострокові позики з бюджету».

На субрахунках *рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»* обліковується поточна заборгованість за зобов'язаннями, термін сплати за якими настане в наступні роки. У розрізі видів зобов'язань рахунок 61 розподіляється на субрахунки:

611 «Поточна заборгованість за довгостроковими позиками»;

612 «Поточна заборгованість за довгостроковими векселями»;

613 «Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями».

Розрахунки з постачальниками, підрядниками та замовниками за виконані роботи з капітального будівництва і надання послуг обліковуються на

рахунку 63 «Розрахунки за виконані роботи», який розподіляється на субрахунки:

631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

632 «Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки з бюджетної тематики»;

633 «Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень»;

634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті»;

635 «Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами».

На рахунку 64 «Розрахунки із податків і платежів» обліковуються розрахунки організації з податків і зборів (обов'язкових платежів) згідно з чинним законодавством з розподілом на субрахунки:

641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет»;

642 «Інші розрахунки з бюджетом».

На субрахунку 641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет» обліковуються розрахунки організації з бюджетом за податками та платежами.

Аналітичний облік на субрахунку 641 ведеться з розподілом на види податків і зборів, які сплачуються організацією.

На субрахунку 642 «Інші розрахунки з бюджетом» обліковуються інші розрахунки організації з бюджетом.

На рахунку 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторами» обліковуються розрахунки організації за іншими операціями з розподілом на субрахунки:

671 «Розрахунки з депонентами»;

672 «Розрахунки за депозитними сумами»;

673 «Розрахунки за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень»;

674 «Розрахунки за спеціальними видами платежів»;

675 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Внутрішні розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищестоящими розпорядниками коштів і підвідомчими їм організаціями, обліковуються на рахунку 68 «Внутрішні розрахунки», який розподіляється на субрахунки:

683 «Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом»;

684 «Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом».

На субрахунку 683 обліковуються операції з централізованого постачання за рахунок коштів загального фонду, на субрахунку 684 – операції з

централізованого постачання за рахунок коштів спеціального фонду кошторису.

Нижчестоящі розпорядники коштів у кредит цих субрахунків записують суми, одержані від вищестоящих розпорядників коштів. У дебет зазначених субрахунків записуються суми видатків, проведених за рік, зменшення загального та спеціального фондів кошторису доходів та видатків згідно з чинним законодавством, суми виявлених недостач та списання, прийняті за рахунок організації.

Головні розпорядники коштів у дебет відповідного субрахунку рахунку 68 записують суми асигнувань підвідомчих установ і видатки, проведені для підвідомчих установ за рахунок загального та спеціального фонду за кошторисом на централізовані заходи, а в кредит - зменшення асигнувань підвідомчих установ і суми видатків, проведені нижчестоящими розпорядниками коштів за рік.

При складанні зведеного балансу залишки за субрахунками рахунку 68 в активі балансу вищестоящої організації і за цими субрахунками в пасиві балансу підвідомчих установ взаємно виключаються.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку поточних зобов'язань організації наведено в таблиці 6 додатку 22.

Питання для контролю:

1. Назвіть особливості обліку основних засобів організацій по експлуатації іригаційних і меліоративних систем.
2. За якою вартістю обліковуються на дату балансу запаси організації ?
3. Які рахунки видатків є типовими для організацій по експлуатації іригаційних і меліоративних систем ?
4. Охарактеризуйте особливості обліку власного капіталу організацій.
5. Як нараховується знос необоротних активів організацій по експлуатації іригаційних і меліоративних систем ?
6. На що потрібно перш за все звернути увагу при проведенні готівкових розрахунків в організаціях?
7. На яких рахунках здійснюються безготівкові операції організацій?
8. Як обліковуються кошти, одержані в результаті реалізації необоротних активів ?
9. Назвіть ставки обов'язкових нарахувань на заробітну плату працівників організації до органів соціального страхування.
10. Як класифікуються зобов'язання організацій ?
11. Назвіть основні вимоги до складання кошторисів діяльності організацій.
12. Як списується кредиторська заборгованість організацій по експлуатації іригаційних і меліоративних систем ?
13. Вкажіть джерела формування спецфонду організацій.
14. Охарактеризуйте класифікацію видатків бюджету.
15. Як плануються видатки спеціального фонду організацій ?

2.5. Облік діяльності транспортних підприємств

Економіко-правове регулювання діяльності автотранспортних підприємств

Автомобільний транспорт є однією з найважливіших сфер підприємницької діяльності. Він виконує майже 80% обсягу вантажних перевезень і більше 90% пасажирських перевезень, а також є учасником процесу діяльності всіх інших видів транспорту (залізничного, морського, річкового, повітряного).

Зміст характерних для діяльності автотранспортних підприємств визначень наведено в додатку 5.

Для здійснення автотранспортної діяльності підприємства повинні мати свідоцтво про державну реєстрацію, ліцензії, документи, що підтверджують реєстрацію автомобілів, договори обов'язкового страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів, водії повинні мати посвідку про право керувати транспортним засобом відповідної категорії і талон попереджень до посвідки водія, талони про проведення державного технічного огляду автомобіля, документи на вантаж, погодження на розміщення на автотранспортному засобі реклами, документ про проходження медичного огляду [220].

Такий вид господарської діяльності як надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом підлягає ліцензуванню. Уповноваженим органом, який видає ліцензії авто перевізникам, визначено Державний департамент автомобільного транспорту [86].

Автоперевізник повинен виконувати вимоги, що висуваються до нього Ліцензійними умовами, а саме:

- кваліфікаційні та інші вимоги до водіїв;
- технічні та інші вимоги до транспортних засобів;
- організаційні вимоги провадження діяльності у сфері автоперевезень.

Для отримання ліцензії на здійснення перевезень пасажирів і вантажів автомобільним транспортом суб'єкти підприємницької діяльності подають до Укравтоотрансу заяву за встановленою формою.

До заяви додаються такі документи:

- копію свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності;
- відомості про відповідальність матеріально-технічної бази, необхідної для підтримання транспортного засобу у нормальному технічному стані, проходження техоглядів транспортного засобу, забезпечення медоглядів водіїв;
- засвідчену копію документа про спеціальну освіту працівника підприємства, відповідального за експлуатацію і технічний стан транспортного засобу (якщо їх на підприємстві 10 і більше);

- повний список транспортних засобів;
- список водіїв, закріплених за автомобілями, копії їх прав і медичних довідок;
- копії свідоцтв про реєстрацію власних транспортних засобів і копії тимчасових реєстраційних талонів, оформлених в ДАІ, на орендовані автомобілі;
- засвідчені копії страхових полісів про страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів і полісів про страхування водіїв від нещасних випадків.

Рішення щодо видачі ліцензії Укравтотранс повинен прийняти не пізніше 10 робочих днів від дати отримання заяви.

При видачі ліцензії видаються також ліцензійні картки на кожен транспортний засіб. До ліцензійної картки заносяться реєстраційні дані ліцензії та транспортного засобу. Ліцензія на надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування видається строком на 5 років і коштує 340 грн.

Бланки ліцензій є документами суворої звітності, що виготовляються друкарським способом із серією і номером.

У бухгалтерському обліку на підприємствах транспорту відображається виробничо-фінансова діяльність, наявність і рух засобів, джерел їх утворення, поточні операції з транспортування вантажів, перевезення пасажирів.

Бухгалтерський облік у транспортних підприємствах має ряд особливостей:

1. Особливістю обліку в транспортних підприємствах є наявність великої питомої ваги в основних засобах рухомого складу — транспорту, навантажувально-розвантажувальних машин, а також необхідність постійного обліку і контролю їх технічного стану, необхідності технічного обслуговування та ремонту.

2. Обліковують специфічні запаси: паливно-мастильні матеріали, шини, запасні частини та агрегати. В цьому випадку на перший план виходить правильно організований аналітичний облік цих запасів, а також доцільність відкриття субрахунків третього рівня.

3. Для обліку витрат за господарськими операціями автотранспортних підприємств використовують рахунок 23 «Виробництво». До цього рахунку доцільно відкривати такі субрахунки:

- транспортування вантажів;
- перевезення пасажирів;
- транспортно-експедиційні послуги;
- інші види діяльності.

4. На автотранспортних підприємствах (АТП) відсутнє незавершене виробництво, а всі витрати відносяться на собівартість реалізованих послуг.

5. В АТП в процесі виробничої та фінансової діяльності виконуються наступні види господарських операцій:

- експлуатаційні перевезення пасажирів і вантажів;
- гаражне обслуговування і зберігання рухомого складу;
- технічне обслуговування і ремонт автомобілів;
- транспортно-експедиційне обслуговування підприємств та населення;
- попутне завантаження транспорту;
- перегін нового рухомого складу;
- утримання та експлуатація транспортних агентств, станцій технічного обслуговування, автовокзалів, депо тощо.

Предметом бухгалтерського обліку на АТП є господарські засоби, які знаходяться в розпорядженні підприємства, їх зміни у вигляді господарських операцій, що здійснюються в процесі виконання перевезень, результати господарської діяльності, узагальнені в грошовому виразі.

Облік технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів

Технічне обслуговування (ТО) та ремонт транспортних засобів регулюється «Положенням про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту» затверджене наказом Міністерства транспорту України від 30 березня 1998 р. №102. [147]

Система технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів передбачає:

- підготовку до продажу;
- технічне обслуговування в період обкатки;
- щоденне обслуговування;
- перше технічне обслуговування (ТО-1);
- друге технічне обслуговування (ТО-2);
- сезонне технічне обслуговування;
- поточний ремонт;
- капітальний ремонт;
- технічне обслуговування під час консервації транспортного засобу;
- технічне обслуговування транспортного засобу на лінії.

Підготовка до продажу здійснюється торговельною організацією з метою введення транспортного засобу в експлуатацію. Вона виконується на спеціальних пунктах чи підприємствах, які реалізують продукцію та здійснюють фірмове обслуговування. У випадку відсутності сервісного обслуговування таку підготовку до експлуатації транспортного засобу здійснює покупець.

Підготовка до продажу повинна включати такі роботи як зняття з консервації, очищення, регулювання, заправлення, змащування, кріплення, а також перевірку комплектності та роботоздатності.

Перелік та обсяг робіт технічного обслуговування в період обкатки транспортного засобу встановлюється виробником і наводиться в сервісній документації.

Щоденне обслуговування проводиться один раз на робочу добу незалежно від кількості робочих змін. Воно передбачає:

- перевірку технічного стану;
- виконання робіт щодо підтримувannya належного зовнішнього вигляду;
- заправлення експлуатаційними рідинами;
- усунення виявлених несправностей;
- санітарну обробку транспортного засобу.

Перше технічне обслуговування здійснюється з періодичністю в залежності від типу транспортного засобу:

- для автомобілів легкових та автобусів – через 5000 км пробігу;
- для автомобілів вантажних, автобусів на базі вантажних автомобілів повноприводних, причепів і напівпричепів – через 4000 км пробігу.

ТО-1 включає контрольно-діагностичні, кріпильні, регулювальні роботи, мастильні і очищувальні роботи.

Друге технічне обслуговування рекомендується здійснювати з періодичністю 20000 км пробігу і 16000 км пробігу в залежності від виду транспортного засобу. Воно включає такі ж самі роботи, як ТО-1.

Сезонне технічне обслуговування здійснюється двічі на рік (весною та восени) і проводиться разом з черговим ТО-2.

На автотранспортних підприємствах в кінці місяця складаються два типи актів:

- акт про виконане профілактичне обслуговування автомобілів;
- акт про виконані ремонти автомобілів.

В актах зазначаються вид та обсяг виконаних робіт, марки та номери автомобілів, а також трудові і матеріальні витрати. Оформлені акти, підписані працівниками відповідної ремонтної служби, що виконала роботи, разом з усіма первинними документами (табелями, нарядами, лімітно-забірними картами, вимогами, інвентарними картками) передаються в бухгалтерію.

За цими актами проводиться списання матеріальних цінностей, нарахування заробітної плати персоналу.

Автотранспортні підприємства в бухгалтерському обліку вартість поточних ремонтів відносять на рахунки 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати».

Типова кореспонденція рахунків з обліку технічного обслуговування та ремонту представлено в додатку 23 таблиця 1.

Приклад 1. Підприємство виконало поточний ремонт легкового автомобіля. При цьому використовувались послуги станції технічного

обслуговування, вартість яких становить 2400 грн., в т.ч. ПДВ – 400 грн. А також в процесі ремонтних робіт були використані запасні частини, що знаходилися на балансі підприємства за обліковою вартістю в сумі 500 грн. (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Кореспонденція рахунків з обліку поточного ремонту автомобіля

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Відображено витрати на проведення ремонтних робіт	23/ремонт	207	500
2	Відображено витрати, пов'язані з послугами сторонньої організації:			
	- проведено передоплату;	685	311	2400
	- відображено суму податкового кредиту з ПДВ;	641	644	400
	- відображено витрати на зазначені послуги на підставі акта про виконані роботи;	23/ремонт	685	2000
	- відображено списання податкового кредиту з ПДВ	644	685	400
3	Списана на витрати загальна сума ремонту	92	23/ремонт	2500

В бухгалтерському обліку витрати, пов'язані із закінченим капітальним ремонтом, відносяться на збільшення балансової вартості цих основних засобів.

Ремонт автотранспортних засобів може виконуватись або підрядним способом, або господарським, тобто власними силами.

Первинними документами при проведенні ремонту підрядним способом є договір (підряду), акти приймання виконаних підрядних робіт (форма №КБ-2В), довідка про вартість виконаних робіт і витрат (форма №КБ-3). При поверненні з капітального ремонту оформляється акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, на підставі якого виконуються відповідні записи про первинний капітальний ремонт в інвентарних картках, а також в технічному паспорті.

Приклад 2. Підприємство своїми силами (господарським способом) виконало капітальний ремонт вантажного автомобіля. Для ремонту використало:

- запасні частини на суму 5000 грн. (без ПДВ);
- ПММ на суму 600 грн. (без ПДВ);
- інші матеріали на суму 3500 грн. (без ПДВ).

Нараховано заробітну плату робітникам підприємства, які виконували капітальний ремонт, та проведені відрахування на соціальні заходи в сумі 1000 грн.

Нараховано знос (амортизацію) технологічного обладнання, використаного для проведення ремонту автомобіля, у сумі 400 грн. (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Кореспонденція рахунків з обліку капітального ремонту автомобіля

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Списано вартість запчастин	15	207	5000
2	Списано вартість ПММ	15	203	600
3	Списано вартість інших матеріалів	15	201	3500
4	Нараховано заробітну плату робітникам, що виконували ремонт, та проведено відрахування на соціальні заходи	15	661, 65	1000
5	Нараховано (знос) амортизацію по технологічному обладнанню	15	131	400
6	Віднесено вартість ремонту на збільшення балансової вартості об'єкта ОЗ	105	15	10500

Розрахунки за автопослуги та їх документальне оформлення

Договірні відносини між перевізниками і замовниками регламентуються “Правилами перевезень вантажів автомобільним транспортом”., затвердженими наказом Міністерства транспорту України від 14 жовтня 1997 р. (зі змінами) [189].

Договори про перевезення вантажів автомобільним транспортом укладаються між фізичними та юридичними особами, які здійснюють перевезення на комерційній основі (перевізниками) з одного боку і вантажовідправниками або вантажоотримувачами (замовниками) з іншого.

Договір повинен мати певні реквізити:

- обсяги перевезень;
- умови перевезень (режим роботи з видачі і приймання вантажів, забезпечення збереження вантажів, виконання вантажно-розвантажувальних робіт тощо);
- вартість перевезень і порядок розрахунків;
- порядок визначення раціональних маршрутів;
- обов'язки і відповідальність сторін;
- термін дії договору;
- інші умови (схеми розміщення і кріплення вантажів, способи пломбування, види тари та інші).

При довгостроковому договорі замовник час від часу подає перевізнику конкретні заявки на перевезення вантажів автомобільним транспортом за встановленою формою.

Для первинного обліку перевезених вантажів і транспортної роботи автомобільного транспорту застосовуються такі типові форми єдиної транспортної документації:

- подорожній лист вантажного автомобіля в міжнародному сполученні – типова форма №1 (міжнародна);
- подорожній лист вантажного автомобіля – типова форма №2 (діє в межах України);
- товарно-транспортна накладна – типова форма №1-ТН;
- талон замовника – типова форма №1-ТЗ (при роботі автомобіля з подинною формою оплати транспортних послуг) [158].

Перевізники, які експлуатують автомобілі, зобов'язані при випуску автомобіля на лінію видавати водієві оформлений подорожній лист відповідної типової форми під розписку.

Типова форма №1 (міжнародна) видається і діє на строк відрядження автомобіля та водія для виконання перевезення вантажу в міжнародному сполученні.

Типові форми №2, №3 видаються тільки на один робочий день (зміну) за умови здачі водієм подорожнього листа за попередній робочий день. На більший строк подорожній лист видається у випадках, коли водій виконує перевезення вантажу у міжміському сполученні понад одну добу згідно наказом перевізника. Експлуатацію автомобіля без подорожнього листа заборонено.

Товарно-транспортна накладна типової форми №1-ТН – це єдиний первинний документ, який є підставою для списання ТМЦ у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача при перевезенні вантажів у межах України, а також для складського, оперативного і бухгалтерського обліку. Накладна виписується в 4-х примірниках. Перший примірник залишається у вантажовідправника і є підставою для списання ТМЦ. Другий примірник водій здає вантажоодержувачу. Він є підставою для оприбуткування ТМЦ. Третій і четвертий примірники, завірені підписом і печаткою вантажоодержувача, водій передає замовнику автотранспорту для оплати за виконане перевезення. Четвертий додається до подорожнього листа і є підставою для обліку транспортної роботи та нарахування заробітної плати водієві.

Перевезення вантажним автомобілем власних речей громадян на їх замовлення здійснюється за подорожнім листом з доданими квитанціями до прибуткового касового ордера про оплату послуг.

З 1 жовтня 1997 року бланки подорожніх листів і товарно-транспортних накладних є документами суворої звітності.

На підприємствах ведеться Журнал реєстрації бланків суворої звітності єдиної первинної транспортної документації. Журнал пронумеровується, прошнуровується, скріплюється печаткою і підписами керівника і головного бухгалтера підприємства.

Списання використаних бланків проводиться за актами не рідше одного разу на квартал із зазначенням їх номерів і кількості.

Облік паливно-мастильних матеріалів (ПММ)

До паливно-мастильних матеріалів належать: паливо (бензин, гас, дизельне паливо, газ), масла (моторні, трансмісійні, спеціальні), консистентні мастила і спеціальні рідини (гальмівні, амортизаційні).

Порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску й обліку нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України всіх форм власності регламентується однойменною інструкцією, затвердженою спільним наказом Держнафтопрому, Мінекономіки, Мінтрансу, Держстандарту, Держкомстату України від 2 квітня 1998 р. №81/38/101/235/122. [69]

Автомобільний транспорт можна заправляти через стаціонарні пункти заправлення машин на виробничих ділянках свого підприємства, або через сторонні автозаправні станції (АЗС).

Для відображення операцій, пов'язаних з придбанням і використанням ПММ у бухгалтерському обліку використовується активний інвентарний субрахунок 203 «Паливо». На цьому субрахунку обліковуються: бензин, нафта, дизельне паливо, мастильні матеріали, тверде паливо, газ.

Нафтопродукти необхідно обліковувати за місцями їх зберігання: на складах і в баках транспортних засобів. Тому в облікових регістрах транспортних засобів наявність і рух палива відображають на рахунках аналітичного обліку, що відкриваються підприємствами в міру необхідності:

2031 «Нафтопродукти» в т.ч. 20311 - на складах, 20312 – в талонах, 20313- паливо в баках транспортних засобів;

2032 «Тверде паливо»;

2033 «Інші види палива» (газоподібне);

2034 «Мастильні матеріали».

Аналітичні рахунки застосовуються для обліку нафтопродуктів або твердого палива на складах, пунктах заправки та в інших місцях зберігання.

Аналітичний облік ведеться у кількісному і вартісному вираженні за кожним видом і маркою нафтопродуктів, за назвою і сортом твердого палива.

Субрахунок 20313 використовується в АТП для обліку палива в баках автомашин. По дебету обліковуються бензин і дизельне паливо, отримані водіями під звіт на заправних пунктах, або придбані на заправних станціях сторонніх підприємств.

З кредиту субрахунку 20313 списується вартість фактично витраченого палива на експлуатацію автомашин. Сальдо аналітичного рахунку 20313 на кінець місяця має відповідати наявності палива в баках автомобілів на ту ж дату. Тому на кожне перше число місяця на підприємстві проводиться інвентаризація залишків палива в баках з оформленням акта.

Підставою для оприбуткування ПММ на склад підприємства є видаткова накладна поставальника, товарно-транспортна накладна, документи, що підтверджують якість і безпечність товару. При надходженні нафтопродуктів МВО зобов'язані перевірити відповідність нафтопродуктів, що надійшли, кількості, сортам, маркам, зазначеним у накладній. Також у супровідних

документах мають бути зазначені: точне найменування нафтопродуктів, густина, температура, загальна маса. Крім того, до документів додається сертифікат відповідності або свідоцтво про визнання іноземного сертифіката, видані в установленому порядку.

Нафтопродукти оприбутковуються за типовою міжвідомчою формою М-7 «Акт про приймання матеріалів». Облік у місцях зберігання ведуть МБО в картках складського обліку (ф. М-17) або в книгах.

Рідке паливо надходить на підприємства за кількістю в одиницях маси – кг, а видається водіям під звіт в об'ємних одиницях – літрах. Тому при оприбуткуванні бензину і дизпалива на підставі даних про їх питому вагу, зазначену у супровідних документах, визначають кількість отриманого палива в літрах.

Видача палива водіям (заправка рухомого складу) здійснюється з автозаправного пункту підприємства. При цьому кількість виданих нафтопродуктів записують до спеціальної відомості, в якій за отримане паливо розписується водій, а в подорожньому листі – МБО, яка відпустила нафтопродукти. В бухгалтерському обліку видача палива відображається проводкою Дт 20313 – Кт 20311.

Якщо водії придбавають паливо за готівковий розрахунок на АЗС сторонніх підприємств, підставою для оприбуткування ПММ є: чек ЕККА заправної станції, що підтверджує оплату і кількість отриманого палива, затверджений авансовий звіт водія, і якщо вартість придбаного палива понад 20 грн. – податкова накладна.

Бухгалтерський облік сум, використаних водіями на придбання палива і відображених в авансовому звіті, ведеться по кредиту рахунку 372 в кореспонденції з субрахунком 2031.

Списання палива проводиться на підставі даних подорожнього листа. Після звірки записів у подорожньому листі з відомостями обліку видачі або повернення палива (талонів) працівник служби головного механіка заповнює картку обліку витрати палива, яку заводять на кожний транспортний засіб, машину, механізм. У картці фіксуються фактичні і нормативні витрати палива і виводиться відхилення.

Фактична витрата визначається таким чином: до залишку палива в баку при виїзді додається кількість заправленого палива і вираховується залишок у баку при поверненні автомобіля.

Нормативна витрата ПММ регламентована Нормами витрати пального і мастильних матеріалів для автомобільного транспорту, затверджена наказом Міністерства України від 10.02.98 р.

На підставі первинних документів, за якими на підприємстві проводилися приймання і відпуск нафтопродуктів, МБО складає звіт про рух нафтопродуктів, який разом з первинними документами подається до бухгалтерії і служить підставою для відображення в обліку руху нафтопродуктів.

У бухгалтерському обліку витрачене у процесі господарської діяльності паливо списується з кредиту 203 у дебет відповідних рахунків.

Приклад. Підприємство у звітному періоді придбало бензин, вартість якого склала 1200 грн. у т.ч. ПДВ – 200 грн. Впродовж звітного періоду бензин було використано:

- для заправлення вантажних автомобілів, які здійснювали доставлення товарів покупцям – на суму 600 грн.;
- для заправлення легкових автомобілів, використаних для адміністративних потреб – на суму 150 грн. (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Кореспонденція рахунків з обліку надходження та витрачання ПММ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Оприбутковано бензин від постачальника	203	631	1000
2	Віднесено суму ПДВ до складу податкового кредиту	641	631	200
3	Оплачено постачальнику вартість бензину	631	311	1200
4	Відображено у складі витрат вартість палива, витраченого для заправлення вантажного автомобіля	93	203	600
5	Відображено вартість палива, витрачено для заправлення легкового автомобіля	92	203	150
6	Проведено коригування суми податкового кредиту щодо ПДВ, що припадає на вартість бензину, відпущеного для заправлення легкових автомобілів	641	644	30
7	Відображено у складі витрат суму невідшкодованого ПДВ	92	644	30
8	Списано витрати, пов'язані із: - заправленням вантажного автомобіля; - заправленням легкового автомобіля.	791	93	600
		791	92	180

Фактичне списання ПММ здійснюється згідно з наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 р. №43 «Про затвердження норм витрат паливно-мастильних матеріалів на автомобільному транспорті на підставі подорожніх листів» [121].

При цьому слід враховувати, що списанню підлягають не фактично витрачені ПММ (залишок пального в баку + кількість заправленого пального – залишок пального в баку після повернення автомобіля), а нормативне, розраховане витрачанням ПММ.

Нормування витрат палива – це встановлення допустимої межі його використання в певних умовах експлуатації автомобілів, для чого застосовуються базові лінійні форми, встановлені залежно від моделей автомобілів, та система нормативів і коригувальних коефіцієнтів, які враховують виконану транспортну роботу, кліматичні, дорожні та інші умови експлуатації.

Технологічними нормами є лінійні норми (допустима межа витрат палива), вони включають витрати палива для здійснення транспортування вантажів, перевезення пасажирів. Витрати на гаражні й інші господарські потреби, не пов'язані безпосередньо з технологічними процесами, не включаються до лінійних норм і встановлюються окремо.

Перевищення фактичної кількості витрачених ПММ над нормативними показниками розглядається як перевитрата палива і його вартість стягується з водія відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання,

нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджено Постановою Кабміну України від 22.01.96 р. №116.

Списання ПММ здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за одним із методів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої вартості, ФІФО, який має бути зафіксований в наказі про облікову політику підприємства.

Для правильного відображення витрат особливе місце займає податковий облік. Якщо легковий автомобіль використовується підприємством не для надання транспортних послуг з перевезення вантажів та пасажирів, то витрати ПММ не будуть включатися до складу валових витрат звітного періоду.

Типова кореспонденція рахунків з обліку ПММ представлено в додатку 23 таблиця 2.

Облік запасних частин

Запасні частини - це окремі вузли, агрегати і деталі транспортних засобів, призначені для заміни частин основних засобів, які зносилися. Облік запасних частин ведеться на субрахунку 207 «Запасні частини» до рахунку 20 «Виробничі запаси».

Кожне автотранспортне підприємство відкриває до 207 субрахунку необхідні аналітичні рахунки.

Наприклад:

2071 – запасні частини, готові деталі, вузли, агрегати, що використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменти;

20711 – придбані;

20712 – виготовлені;

2072 – автомобільні шини

20721 – в запасі;

20722 – в обороті

2073 – обмінний фонд

20731 – придатні

207311 – нові

207312 – відновлені

20732 – що підлягають відновленню

20733 – в ремонті

Субрахунок 207 призначений для обліку придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку здійснюється облік обмінного фонду устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств.

Запасні частини, придатні до використання обліковуються в бухгалтерському обліку за первісною вартістю, відремонтовані – в розмірі 50

% вартості, а ті запчастини, які потребують ремонту – за ціною їх можливої реалізації, але не більше 10 % їх первісної вартості.

Усі запасні частини, що надійшли від постачальника, оприбутковуються на склад за накладними. При передачі в ремонтні підрозділи їх вартість списується на витрати по ремонту.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами, для запасних частин обмінного фонду – за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що знаходяться в ремонті.

Запасні частини до автомобілів теж підлягають ремонту. Витрати на їх ремонт відносяться на збільшення їх вартості, а після встановлення їх на автомобіль, що ремонтується – до складу витрат на ремонт. Запасні частини, які не придатні для подальшої експлуатації та не підлягають ремонту, оприбутковуються на субрахунок 209 «Інші матеріали» за ціною їх можливого використання, як правило за ціною брухту.

Ремонтні служби автотранспортних підприємств ведуть контроль за списанням запасних частин на підставі документації відповідно до положень про планово-попереджувальні ремонти.

Підставою для видачі запасних частин зі складу автопідприємства є:

- лімітно-забірна картка (ф. М-8, М-9), яка застосовується на тих підприємствах, де встановлюється ліміт відпуску запасних частин зі складу. Вона виписується в двох примірниках;
- вимога (ф. М-10, М-11) на відпуск запасних частин. Теж виписується в двох примірниках: один примірник видається матеріально-відповідальній особі ремонтної служби, другий залишається комірнику для передачі до бухгалтерії.

Для списання запасних частин з підзвіту матеріально-відповідальної особи складається акт про виконання робіт за формою ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів». В акті вказується обсяг виконаних робіт, марка і номер автомобіля, вартість робіт. Акт, підписаний працівниками ремонтної служби, здається до бухгалтерії. Він затверджується підписами головного бухгалтера і керівника підприємства

Особливої уваги потребують витрати, пов'язані з експлуатацією шин та акумуляторів. Операції щодо заміни шин і акумуляторів не належать до удосконалення транспортних засобів, але й не включаються до складу робіт з технічного обслуговування.

При придбанні автомобіля з шинами і акумулятором їх вартість включається до первісної вартості автомобіля. Шини і акумулятори, придбані для заміни в процесі експлуатації, враховуються як виробничі запаси підприємства на субрахунку 207 «Запасні частини».

Згідно «Норм експлуатаційного пробігу автомобільних шин» затверджених наказом Міністерства транспорту України від 08.12.97 р. №420

основним критерієм визначення норм списання шин є кілометраж їх пробігу [122]. Тому облік шин на підприємстві доцільно вести з використанням картки обліку автомобільної шини. Картка повинна містити таку інформацію:

- найменування підприємства – виробника шин;
- технічні характеристики шин;
- марку і модель автомобіля, на якому шина використовується;
- дату монтажу і демонтажу шин;
- пробіг шини в тис. км (з точністю до 0,1 тис. км) з початку експлуатації;
- технічний стан шини під час установки;
- причини зняття шини з експлуатації.

Картка обліку шини оформляється на кожну шину, що надійшла.

Після нормативного пробігу шина може бути списана.

Згідно Правил нагляду та підтримання в робочому стані стартерних свинцево-кислотних акумуляторних батарей від 8.12.97 р. №417 основним критерієм їх списання є гарантійний термін експлуатації. Підприємство повинно організувати аналітичний облік так, щоб забезпечити отримання інформації про дату введення в експлуатацію кожного акумулятора.

Заміна акумулятора проводиться на підставі акта, складеного в довільній формі, що підтверджує непридатність акумуляторної батареї, яка замінюється.

Облік доходів, витрат та порядок формування фінансових результатів АТП

Облік витрат на перевезення автомобільним транспортом ведеться як в цілому по підприємству, так і за окремими видами перевезень.

Основними завданнями обліку витрат на АТП є:

- своєчасність, повне і правильне визначення витрат на перевезення за статтями та елементами витрат;
- розрахунок собівартості виконаних робіт та послуг за їх окремими видами та в цілому на підприємстві;
- виявлення внутрішніх результатів, зниження собівартості перевезення;
- точне відображення всіх невиробничих витрат і витрат з метою їх ліквідації в подальшому;
- своєчасність, повне і правильне визначення витрат на перевезення за статтями витрат і елементами витрат, при порівнянні їх з плановими в перерахунку на фактичний обсяг перевезень, розрахунок собівартості виконаних робіт і послуг за їх окремими видами та в цілому на підприємстві;
- виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості перевезень;
- точне відображення всіх невиробничих витрат і витрат з метою їх ліквідації в подальшому.

Собівартість продукції, що виробляється підприємством, визначається шляхом калькулювання, тобто розподілу витрат між об'єктами калькуляції і визначення розміру цих витрат на одиницю продукції.

При калькулюванні собівартості перевезень і послуг, використовують Методичні рекомендації щодо формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті з урахуванням технологічних та організаційних особливостей кожного підприємства [101].

На АТП застосовують наступні методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг):

- нормативний («стандарт-костинг»);
- простий;
- позамовний.

Автомобільні підприємства, що регулярно здійснюють перевезення вантажів за певними маршрутами, використовують нормативний метод калькулювання.

Простий метод витрат застосовують тоді, коли послуги з перевезень носять разовий характер або виконуються в невеликих обсягах.

Позамовний метод застосовується в тому випадку, якщо маршрути перевезень і тоннаж вантажу, що перевозиться, при наданні послуг кожного разу значно відрізняються. На сьогодні на ринку послуг він застосовується частіше за інші.

За калькуляційну одиницю собівартості приймаються:

- для вантажних автомобілів, для яких встановлено тариф за 1 т перевезеного вантажу – 10 т/км;
- для вантажних автомобілів, для яких встановлено погодинний тариф – 10 авт/год;
- для автобусного парку – 10 пас/км;
- для вантажних і легкових автомобілів - таксі – 10 платних км.

Незалежно від прийнятого на підприємстві методу калькулювання до виробничої собівартості перевезень включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- розподілені загальновиробничі витрати.

При калькулюванні виробничої собівартості перевезень необхідно керуватися Методичними рекомендаціями №65, Нормами №43 (витрата ПММ), Нормами №420 (експлуатаційний пробіг автомобільних шин), П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (при визначенні суми амортизаційних відрахувань), а також іншими нормативними актами.

Порядок списання витрат на перевезення вантажу автомобільним транспортом залежить від того, в якому виробничому циклі використовується автомобіль.

Якщо перевезення вантажу є видом господарської діяльності підприємства, затрати з надання цих послуг є витратами операційної діяльності. Вони складаються з виробничої собівартості перевезень (рахунок

23), адміністративних витрат (рахунок 92), витрат на збут (рахунок 93) та інших операційних витрат (рахунок 94).

В свою чергу виробнича собівартість послуги складається з прямих затрат на її надання і розподілених загальновиробничих витрат (рахунок 91).

Для відображення собівартості реалізованих послуг використовується субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» рахунка 90 «Собівартість реалізації». На цьому ж субрахунку обліковуються витрати на виконання вантажно-розвантажувальних робіт та експедирування вантажу. На собівартість реалізованих послуг списуються і нерозподілені загальновиробничі витрати. Їх метод, згідно П(С)БО 16 «Витрати» підприємства встановлюють самостійно на початок року наказом про облікову політику підприємства. На автотранспортних підприємствах найчастіше базою розподілу загальновиробничих витрат вибирають прямі затрати на перевезення. Склад загальновиробничих витрат на АТП визначений п.35 Методичних рекомендацій №65 [101].

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності не відносяться на собівартість реалізованих послуг, а відразу списуються на фінансовий результат.

Порядок формування вартості послуг можна подати у вигляді формули:

$$B = Bc + Hзв + A + Bзб. + P + ПДВ \quad (2.1)$$

де **B** - вартість послуги;

Bc – виробнича собівартість;

Hзв – нерозподілені загальновиробничі витрати;

A – адміністративні витрати;

Bзб. – витрати на збут;

P – рентабельність;

ПДВ – податок на додану вартість.

Для обліку доходів автотранспортні підприємства використовують субрахунок 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг» рахунка 70 «Доходи від реалізації» і рахунок 71 «Інші операційні доходи».

На субрахунку 703 відображаються суми:

- нараховані за тарифами за виконані перевезення;
- нараховані за порожній пробіг автомобіля до пункту першого навантаження або від пункту останнього розвантаження;
- нараховані за додатковий простій автомобіля, пов'язаний із зважуванням і переважуванням вантажів;
- нараховані за виконання транспортно-експедиційних і вантажно-розвантажувальних робіт;
- стягнуті з клієнтів за пробіг автомобілів, викликаний нездійсненим прийманням або здачею вантажу (відшкодування понесених перевізником витрат).

На субрахунку 715 «Отримані штрафи, пені, неустойки» обліковуються суми штрафів, пені, неустойки, отримані в результаті:

- відмови від оформлення або неправильного оформлення товарно-транспортної документації;
- невиконання встановленого договором обсягу перевезень;
- неподання вантажу до перевезення;
- подорожнього пробігу автомобіля, викликаного нездійсненим перевезенням, унаслідок подання до перевезення вантажу, не передбаченого замовленням або призначеного в інший пункт.

Приклад. Обсяг перевезень, виконаних автотранспортним підприємством становив 195000 грн., в т.ч. ПДВ -32500 грн.

Сума штрафів, пені і неустойки за цей період – 780 грн.

Собівартість наданих послуг – 154712 грн. Ця сума складається з виробничої собівартості послуг, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості включені:

- вартість бензину і мастильних матеріалів – 34053 грн;
- заробітна плата водіїв, експедиторів і вантажників – 33372 грн.;
- внески і збір на державне соціальне страхування, нараховані на таку заробітну плату – 12014 грн.;
- витрати на відрядження цієї категорії працівників – 10125 грн.;
- орендна плата за автомобіль, що використовується для надання послуг – 1200 грн.;
- амортизація рухомого складу, що використовується для надання послуг – 21795 грн.;
- витрати на поточний ремонт рухомого складу -4552,5 грн.;
- постійні розподілені загальновиробничі витрати – 11441,5 грн.;

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати склали 3814 грн. Адміністративні витрати за звітний період – 15019 грн. Сума витрат, пов'язаних зі збутом послуг – 5465 грн. інші витрати операційної діяльності – 1861 грн. (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Кореспонденція рахунків з обліку транспортних перевезень

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Відображення у перевізника операцій, пов'язаних з наданням послуг з перевезення вантажу				
1	Отримана на поточний рахунок автопідприємства плата за надані послуги	311	681	195000
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	32500
3	Отримані на поточний рахунок суми штрафів, пені, неустойки	311	681	780

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
4	Списані раніше нараховані зобов'язання з ПДВ	703	643	32500
5	Відображені доходи від надання послуг АТП	681	703	195000
6	Відображений дохід у сумі штрафів, пені, неустойки, визнаних замовником	681	715	780
7	Списані на фінансовий результат доходи від реалізації послуг	703	791	162500
8	Списані на фінансовий результат доходи у вигляді штрафів, пені, неустойки	715	791	780
9	Відображена вартість бензину, витраченого при перевезенні вантажів	23	203	34053
10	Віднесена на витрати заробітна плата водіїв, експедиторів і вантажників	23	661	33372
11	Віднесені на витрати внески на соціальне страхування, нараховані на заробітну плату водіїв, експедиторів і вантажників	23	65	12014
12	Віднесені на виробничу собівартість витрати на відрядження водіїв, експедиторів і вантажників	23	372	10125
13	Нарахована амортизація рухомого складу, що використовується для надання послуг	23	131	21795
14	Відображені витрати на поточний ремонт рухомого складу	23	20, 631 та ін.	4552,5
15	Списані на виробництво розподілені загальновиробничі витрати	23	91	11441,5
16	Відображені інші витрати операційної діяльності	94	20, 631 та ін.	1861
17	Списана на виробничі витрати орендна плата за автомобіль, що використовується для надання послуг (сума без ПДВ)	23	685	1200
18	Списані на собівартість реалізованих послуг нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	903	91	3814
19	Списані на фінансовий результат нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	791	903	3814
20	Відображена собівартість реалізованих послуг	903	23	128553
21	Віднесені на фінансовий результат:			
	- витрати з надання послуг;	791	903	128553
	- адміністративні витрати;	791	92	15019
	- витрати на збут;	791	93	5465
	- інші витрати операційної діяльності	791	94	1861

Аналітичний облік за субрахунком 703 ведеться за видами перевезень, експедиційних і навантажувально-розвантажувальних робіт, а також за виробничими підрозділами АТП.

При перевезенні пасажирів в автобусах і легкових автомобілях-таксі доходи відображаються за вирахуванням страхового внеску, який стягується з

пасажирів міжобласних ліній. В бухгалтерському обліку суми страхового збору не є доходом перевізника. Вони акумулюються до перерахування страховиків на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Прибуток автотранспортного підприємства визначається як різниця між доходами, отриманими за перевезення та інші види виконаних робіт, і фактичними витратами.

Питання для контролю

1. Основні особливості діяльності автотранспортних підприємств та їхній вплив на організацію обліку.
2. Як в АТП ведеться облік замовлень на перевезення вантажів?
3. Методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в АТП.
4. Які документи суворої звітності використовуються на автотранспортних підприємствах і як вони відображаються в бухгалтерському обліку?
5. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку витрати і доходи автотранспортного підприємства?
6. Які основні групи витрат підприємства автотранспорту?
7. Документальне оформлення обліку паливно-мастильних матеріалів.
8. На яких рахунках, субрахунках та аналітичних рахунках здійснюється облік нафтопродуктів?
9. На які види, залежно від періодичності, поділяються ремонт та технічне обслуговування автомобілів?
10. Які вимоги висуваються до автоперевізника Ліцензійними умовами?
11. Перелік документів, що додаються до заяви на отримання ліцензії.
12. Первинні документи при проведенні ремонту автотранспортних засобів підрядним способом.
13. Документальне оформлення розрахунків за автопослуги.
14. Як визначаються норми витрат паливно-мастильних матеріалів?
15. На яких рахунках, субрахунках та аналітичних рахунках здійснюється облік запасних частин?

2.6. Облік діяльності житлово-комунальних господарств

Економіко-правове регулювання діяльності житлово-комунальних господарств

Підприємства житлово-комунального господарства (далі – ЖКГ) надають комунальні послуги населенню та підприємствам, установам і організаціям. До них належать:

- підприємства з тепло-, газо-, водопостачання і водовідведення, санітарної очистки, обслуговування ліфтів. Ці підприємства надають послуги безпосередньо населенню та іншим підприємствам і отримують оплату щомісячно згідно з тарифами та укладеними

договорами; при розрахунках з населенням послуги з обслуговування ліфтів та з санітарної очистки міст сплачуються в складі квартирної плати, а інші з названих послуг оплачуються окремо;

- підприємства з обслуговування житла, які надають послуги населенню з обслуговування житла, ремонту квартир та житлових будинків, збирання і перерахування деяких комунальних платежів відповідним комунальним підприємствам, а також надають послуги з надання нежитлових приміщень в оренду;
- інші комунальні підприємства - зеленого господарства, зовнішнього благоустрою, міський електротранспорт, бюро технічної інвентаризації, готелі тощо, - які фінансуються з бюджету або отримують оплату від фізичних або юридичних осіб за конкретні послуги.

Комунальні підприємства можуть бути приватизованими (приватні ЖЕКи, ВАТ «Укрліфт» тощо) [11].

Зміст характерних визначень для житлово-комунальних підприємств наведено в додатку 5.

Ціни/тарифи на комунальні послуги та послуги з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій формуються і затверджуються органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування відповідно до їхніх повноважень, визначених законом [28].

Організація обліку діяльності житлово-комунальних господарств

Організація обліку житлово-комунальних підприємств здійснюється на принципах національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Особливості житлово-комунальних підприємств визначають особливості ведення обліку на них:

1) надання населенню субсидій і пільг потребує ведення розрахунків з бюджетом з урахуванням його особливостей і затримок з виплатами;

2) отримані дотації на покриття збитків не обкладаються ПДВ, що потребує коригування сум податкового кредиту пропорційно до сум отриманих дотацій;

3) пільги з ПДВ передбачають до використання субрахунків 643 і 644 в момент нарахування, якщо ця подія сталася раніше оплати;

4) на житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою амортизація в податковому обліку не нараховується, а в бухгалтерському нараховується з одночасним визнанням доходу на суму нарахованої амортизації;

5) досить специфічною ділянкою обліку є облік цільового фінансування, капітальних вкладень, субвенцій тощо;

6) є суттєві особливості надання в оренду державного і комунального майна, прийняття на баланс і передачі з балансу житлового фонду;

7) комунальні підприємства сплачують до бюджету щоквартально дивіденди. Розмір дивідендів визначається множенням значення рядка 220

Звіту про фінансові результати на ставку дивідендів і відображається в рядку 21 Декларації про прибуток підприємства. Цей платіж здійснюється у зв'язку з розподілом частини прибутку державних підприємств і по ньому здійснюються авансові платежі до бюджету;

8) комунальні підприємства складають фінансовий план на рік, в частині I якого відображаються очікувані доходи за їх видами, витрати за статтями, фінансові результати і розподіл чистого прибутку, а в частині II — джерела формування та надходження коштів і напрями їх використання [11].

Особливості обліку основних засобів у ЖКГ

Облік основних засобів (далі - ОЗ) - це одна з найскладніших ділянок обліку в ЖКГ.

Специфічними особливостями обліку основних засобів у ЖКГ є невизначеність питань власності на деякі об'єкти ОЗ, великий ступінь зношеності багатьох ОЗ (водопровідно-каналізаційних мереж, житлових будинків, котлів тощо), державне цільове фінансування на ремонти ОЗ, особливий порядок нарахування амортизації на житлові будинки і об'єкти зовнішнього благоустрою тощо.

Методи нарахування амортизації по окремих об'єктах ОЗ підприємство обирає самостійно, з розкриттям інформації про них в наказі про облікову політику та в примітках до фінансових звітів.

Підприємства ЖКГ, як правило, не використовують у бухгалтерському обліку визначені в П(С)БО 7 методи нарахування амортизації (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий), а обирають норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством. Тому залишкова вартість ОЗ в бухгалтерському і податковому обліку в ЖКГ, як правило, не відрізняється, що дає можливість не враховувати її при розрахунку тимчасових різниць з податку на прибуток.

У податковому обліку амортизація не нараховується на невиробничі ОЗ; об'єкти зовнішнього благоустрою; житлові будинки; об'єкти на консервації; ОЗ, придбані для продажу.

У бухгалтерському обліку амортизація нараховується на всі основні засоби, крім землі та незавершених капітальних вкладень, і призупиняється на період їх реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. На об'єкти зовнішнього благоустрою, житлові будинки амортизація нараховується з одночасним визнанням доходу на суму нарахованої амортизації.

У податковому обліку амортизація нараховується один раз на квартал від залишкової вартості ОЗ.

Підприємства, які обрали для нарахування амортизації методи податкового обліку, в бухгалтерському обліку однаково повинні визначати

амортизацію за кожним об'єктом. Для розрахунку місячної суми амортизації треба визначену квартальну суму поділити на три.

Нараховану амортизацію щомісяця відображують за кредитом рахунку 13 і за дебетом відповідних рахунків витрат з одночасним відображенням накопичених амортизаційних відрахувань за дебетом позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»:

Д-т 23, 92, 91 К-т 131

Д-т 09

Проте в ЖКГ є такі об'єкти основних засобів, за якими амортизація нараховується з певними особливостями - це житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою. Ці основні засоби зношуються, як і всі ОЗ, але сума їх зносу не включається до собівартості послуг житлово-комунальних підприємств (ЖКП), щоб невинувато не завищувати останню. В податковому обліку амортизація на житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою не нараховується [15], а в бухгалтерському обліку нараховується з 1 липня 2000 р. Відповідно до П(С)БО 7 одночасно з нарахуванням амортизації визнається дохід на цю суму за рахунок зменшення додаткового або статутного капіталу. Отже, фінансовий результат цієї операції дорівнюватиме нулю. Суму нарахованої амортизації не включають до собівартості послуг ЖКП, а відносять на інші витрати.

ЖКГ отримують житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою, як правило, від органів місцевої влади безоплатно. Ці об'єкти не є власністю ЖКП, а обліковуються у них на балансі. При зарахуванні цих об'єктів ОЗ на баланс ЖКП їх включають у додатковий капітал записом: Д-т 10 К-т 424.

У подальшому при нарахуванні амортизації на безоплатно отримані основні засоби одночасно ви знається дохід у сумі нарахованої амортизації за рахунок зменшення додаткового капіталу:

Д-т 949, 23... К-т 131

Д-т 424 К-т 745 [11]

Облік розрахунків з квартиронаймачами

Плата за житло включає плату:

- 1) за найм житла;
- 2) за утримання житлових будинків та прибудинкових територій;
- 3) за комунальні послуги (централізоване постачання холодної та гарячої води, постачання привізної води для господарсько-побутових потреб, централізоване опалення; водовідведення; газо- та електропостачання, а також вивезення твердих та рідких побутових відходів від житлових будинків);
- 4) на капітальний ремонт.

Розмір оплати населенням житла встановлюється відповідно до закону з урахуванням площі житла, рівня його комфортності та облаштування, місця

розташування житлового будинку та кількості осіб, які в ньому проживають [20].

Субсидія – вид допомоги, звичайно грошової, що надається будь-кому державою або установою.

Субсидії надаються на певний термін за поданням квартиронаймачів, при цьому інформація про надані субсидії надходить до житлово-комунальних підприємств нерідко із запізненням, що призводить до ускладнення методології бухгалтерського і податкового обліку.

Облік розрахунків з квартиронаймачами в ЖКГ ведеться на субрахунку 364 “Розрахунки з квартиронаймачами” [13].

На відміну від багатьох інших галузей податкове зобов’язання з ПДВ при розрахунках з квартиронаймачами у ЖКГ відображається в обліку за касовим способом, тобто в момент отримання коштів від населення. Таку пільгу з ПДВ мають окремі підгалузі ЖКГ, а саме: ЖЕКи, житлово-комунальні підприємства з тепло-, водо- і газопостачання, а також ті, вартість послуг яких включається до складу квартирної плати (обслуговування ліфтів, вивезення та утилізації сміття тощо), при наданні послуг фізичним особам і бюджетним організаціям [47].

Необхідність використання рахунку 643 «Податкові зобов’язання» на підприємствах ЖКГ виникає в момент нарахування заборгованості квартиронаймачів, якщо ця подія сталася раніше за отримання коштів (в інших галузях цей рахунок кредитується, якщо першою подією є отримання коштів). Тобто при нарахуванні заборгованості квартиронаймачів роблять проведення з ПДВ:

Д-т 703 К-т 643

а після отримання коштів

Д-т 643 К-т 641.

Досить складним є відображення в обліку розрахунків за субсидіями, інформація про надання яких надійшла до підприємства ЖКГ із запізненням. Якщо відомі субсидії відображають такими самими проведеннями, що і пільги, то за невідомими своєчасно житлово-комунальному підприємству субсидіями таке проведення зробити неможливо.

Приклад 1. У вересні відомо, що заборгованість населення за комунальні (або житлові) послуги перед підприємством ЖКГ становить 55200 грн., з них надані пільги — 4200 грн., субсидії — 3000 грн. У вересні буде відображена заборгованість бюджету з пільг і субсидій на суму 7200 грн. і борг квартиронаймачів на суму 48 000 грн. Коли у жовтні надійде інформація з відділу субсидій про те, що з вересня деяким із зазначених квартиронаймачів було надано субсидії ще на суму 2400 грн., цю суму треба списати з К-т рахунку "Розрахунки з квартиронаймачами" і віднести в Д-т рахунку заборгованості бюджету з субсидій (64) з одночасним зменшенням валового

доходу (бо бюджетні кошти включаються до валового доходу за датою їх отримання, а не за першою подією).

В бухгалтерському обліку ці розрахунки із квартиронаймачами в житлово-комунальному підприємстві за даними наведеного прикладу будуть відображені наступним чином (табл. 2.17):

Таблиця 2.17

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з квартиронаймачами

№ з/п	Зміст операції	Сума	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Нарахована квартплата, оплата комунальних послуг	48000	364	703
2	Списано ПДВ	8000	703	643
3	Нараховані пільги, відомі субсидії	7200	64 (37)	48
4	Надійшла інформація про нові нараховані субсидії	-2400 2400	364 64	703 48
5	Надійшла квартплата, оплата комунальних послуг від населення	36000	311	364
6	Відображено податкове зобов'язання ПДВ	6000	643	641

Якщо оплата комунальних послуг населенням здійснюється за однією квитанцією, всі кошти за квитанцією зараховуються на рахунок відповідної житлової організації і відразу ж перераховуються банківською установою на рахунки відповідних комунальних підприємств — з теплопостачання, водопостачання і водовідведення, газопостачання. При цьому певний відсоток від цих сум сплачується житловій організації за обслуговування внутрішньобудинкових мереж — теплових, водопровідних тощо.

Житлова організація, на яку покладений обов'язок збирання комунальних платежів з населення і перерахування їх відповідним організаціям, повинна відобразити нарахування заборгованості населення з цих платежів за дебетом рахунку 703 й відразу списати суму цієї заборгованості (за вирахуванням відсотка на оплату обслуговування внутрішньобудинкових мереж) з дебета рахунку 704 «Вирахування з доходу».

Приклад 2. Нараховано борг населення — 36000 грн, з них квартирна плата (відшкодування експлуатаційних витрат), яка належить житловій організації, становить 12000 грн з ПДВ. Комунальним підприємствам перераховуються 24 000 грн (у тому числі ПДВ), з них 1 % — 240 грн (у тому числі ПДВ) комунальні підприємства сплачують житловій організації за обслуговування внутрішньобудинкових мереж.

В бухгалтерському обліку ці розрахунки за даними наведеного прикладу будуть відображені наступним чином (табл. 2.18) [13]:

Таблиця 2.18

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з квартиронаймачами

№ з/п	Зміст операцій	Сума	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Нараховано борг квартиронаймачів житловій організації	36000	361	703
2	Відображене вирахування з доходу сум, які належить перерахувати комунальним підприємствам	23760	704	631
3	Відображений ПДВ	2040	703	643
4	Надійшли платежі від населення	36000	311	361
5	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	2040	643	641
6	Відображене перерахування коштів комунальним підприємствам	23760	631	311
7	Нараховані витрати житлової організації (для спрощення прикладу — тільки прямі витрати)	10000	23	66, 65, 685...
8	Списана собівартість реалізованих послуг	10000	903	23
9	В кінці звітного періоду списані на рахунок фінансових результатів:			
	- дохід;	12200	703	791
	- витрати	10000	791	903

Облік витрат житлово-комунальних підприємств

Згідно Інструкції № 291 [64] для обліку витрат комунальні підприємства можуть визначитися в обліковій політиці і застосовувати один із трьох варіантів ведення обліку використовуючи: лише рахунки класу 9; рахунки 8 і 9 класу одночасно; тільки рахунки класу 8 для підприємств суб'єктів малого підприємництва.

Облік та групування витрат житлово-комунальні підприємства здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати» з урахуванням специфіки підгалузі.

Витрати житлово-комунальних підприємств класифікуються за такими ознаками [97]:

1) за місцем виникнення - за окремими структурними підрозділами житлово-комунальних підприємств і організацій;

За характером та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне і обслуговуюче (невиробниче) господарство і регламентується в наказі про облікову політику підприємства.

2) за видами - за економічними елементами та за статтями витрат;

3) за способами віднесення на виробничу собівартість - прямі та непрямі витрати;

4) за ступенем впливу обсягів виконаних робіт та реалізованих послуг на рівень витрат – змінні і постійні;

5) за складом - одноелементні, тобто економічно однорідні, та комплексні, які складаються з кількох елементів;

6) за звітними періодами - поточні, витрати минулих та майбутніх періодів;

7) за доцільністю - продуктивні, непродуктивні (виникли в результаті недостатньої організації виробництва і управління, відхилень від технологічних норм, псування матеріальних цінностей) та надзвичайні (втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних з запобіганням та ліквідацією таких наслідків).

Перелік витрат за економічними елементами житлово-комунальних підприємств визначають Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [97]. Вони враховують особливості діяльності таких підгалузей житлово-комунального господарства таких як житлове господарство, водопровідно-каналізаційне господарство, теплове господарство, міський електротранспорт.

Калькуляційна одиниця в тепловому господарстві є 1 гікалорія тепла, а специфічними статтями витрат – утримання територій санітарних зон, використання води на технологічні цілі (заповнення теплових мереж, промивка фільтрів тощо), витрати на енергоносії, на ремонт, промивку, наладку котлоагрегатів, теплових мереж тощо, на обстеження технічного стану теплових мереж, обладнання приладів обліку теплової енергії тощо.

Калькуляційною одиницею водопровідно-каналізаційному господарстві є 1 кубометр води, 1 кубометр стічних вод. Витрати групуються за видами послуг (водопостачання та водовідведення) і стадіями технологічного процесу: підйом води, її очищення, доставка споживачам, водовідведення, очищення стоків. Специфічні статті витрат – витрати на воду для власних потреб, на утримання територій санітарних зон, на аварійно-відновлювальні роботи, за винятком аварій, що відносяться до надзвичайних ситуацій.

Підгалузь санітарної очистки міст: калькуляційна одиниця – 1 м³ сміття, статті витрат – витрати на вивезення сміття, захоронення, знищення.

Калькуляційною одиницею у житловому господарстві є один квадратний метр (м²) загальної площі житлових будинків [11].

Собівартість реалізованої продукції, робіт та послуг включається до відповідних елементів витрат лише в сумі зміни залишків незавершеного виробництва, напівфабрикатів власного виробництва та готової продукції або в сумі виробничих витрат, що були понесені підприємством впродовж місяця (були відображені по дебету рахунка 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати»). Витрати на транспортування придбаних запасів транспортом сторонніх організацій включаються до елементу «Інші операційні витрати». Витрати на транспортування придбаних запасів власним транспортом одноразово включаються до відповідних елементів витрат: оплата праці, матеріальні витрати, амортизація, відрахування на соціальні заходи. Сума єдиного податку включається до елементу «Інші операційні витрати» (обліковуються по дебету рахунку 84 «Інші операційні витрати»).

Продукція, роботи, послуги, що вироблені допоміжними та обслуговуваними виробництвами і господарствами, не включаються до

елементів витрат у випадку, якщо вони споживаються в основному або в іншому допоміжному та обслуговуючому виробництвах цього підприємства. Витрати, понесені для їх виробництва, включаються до відповідних елементів одноразово.

Облік витрат підприємства, основною діяльністю якого є виконання робіт, надання комунальних послуг (водопостачання, водовідведення, теплопостачання) здійснюється за дебетом рахунку 23 «Виробництво», відповідних субрахунків по видах послуг (робіт) і рахунку 90 «Собівартість реалізації» субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а за кредитом цих рахунків відображаються суми списаних витрат щомісячно або у кінці звітного року. Наприклад, виробнича собівартість послуги по водопостачанню враховує всі витрати по її підйому, очищенню та доставці споживачам.

Незавершене виробництво по основній операційній діяльності підприємствами водопровідно-каналізаційного господарства і теплопостачання не обліковується, але можливе по іншій операційній діяльності, включаючи допоміжні виробництва, наприклад ремонтно-будівельні, налагоджувальні роботи тощо.

Суттєвою відмінню в обліку витрат на виробництво комунальних послуг є те, що підприємства не використовують в робочому Плані рахунків рахунок 26 «Готова продукція» [80].

Типові операції з обліку витрат на виробництво і реалізацію комунальних послуг (виконаних робіт) наведено в додатку 24.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» підприємства самостійно встановлюють перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, які віднесено до непрямих витрат. Підприємство самостійно повинно визначити метод, який найбільш економічно обґрунтовано дозволяє розподіл загальної суми загальновиробничих витрат між окремими об'єктами. На підприємствах галузі набув поширення метод прямого розподілу витрат.

Виходячи з існуючої на підприємстві системи виробничого обліку, слід обирати ту базу розподілу, яка відображає особливості і рівень виробництва. Наприклад, більшість водоканалів використовують пряму заробітну плату (або години праці) основних працівників оскільки обсяг вироблених послуг значно залежить від кількості відпрацьованого ними часу.

В процесі операційної діяльності на підприємстві виникають витрати, які не включаються до собівартості реалізованих робіт і послуг. Відповідно П(С)БО 16 до таких витрат відносяться: адміністративні, витрати збут та інші операційні витрати. Облік операційних витрат ведеться відповідно на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», по дебету яких відображаються суми визнаних витрат, а по кредиту – їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Господарські операції, що спричиняють фінансові та інші витрати не є на сьогодні типовими в діяльності комунального підприємства. До фінансових витрат відносяться витрати підприємства, що пов'язані із залученням позикового капіталу. Тобто, витрати за відсотками по кредитах, облігаціях, амортизація дисконту, витрати на фінансову оренду тощо.

Облік фінансових витрат ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати» в розрізі субрахунків 951 «Відсотки за кредит» (витрати, пов'язані з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків) і 952 «Інші фінансові витрати» (витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу: випуск, утримання та обіг власних цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами кредитування, іншого аніж банківське, фінансового лізингу тощо). Виходячи з методу нарахування, відсотки відносяться до витрат того звітного періоду, за який вони нараховані, а не того, коли будуть сплачені грошові кошти [80].

Облік доходів житлово-комунальних підприємств

Бухгалтерський облік доходів житлово-комунальних підприємств організовується по кожному об'єкту за відповідними групами споживачів, для яких відкривається окремий субрахунок.

До доходів комунальних підприємств відносять: надходження від населення в оплату комунальних послуг; надходження від підприємств, установ, організацій за надані послуги; субсидії малозабезпеченим категоріям громадян; відшкодування пільг окремим категоріям громадян (суддям, військовослужбовцям, працівникам прокуратури тощо); бюджетні дотації на покриття збитків, інколи – субвенції.

Статтями доходів житлових організацій є: квартирна плата (без цільових зборів та платежів), за приватизованими квартирами – відшкодування експлуатаційних витрат у розмірі квартирної плати; орендна плата; збори з орендарів нежитлових приміщень на покриття експлуатаційних витрат; надходження від підприємств і організацій (з тепло-, газо-, енерго-, водопостачання та водовідведення) за обслуговування внутрішньобудинкових мереж та обладнання; надходження від ЖБК, прийнятих на обслуговування; інші доходи (відсоток від плати за утримання собак, плата за гаражі, гуртожитки, охорону під'їздів тощо); дотації, субсидії, відшкодування пільг, субвенції [11].

Для обліку доходів житлово-комунальні господарства використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» [64].

Облік надходжень за цільовим фінансуванням: житлових субсидій, пільг, дотацій, цільового фінансування капітальних інвестицій з бюджету

В діяльності комунальних підприємств мають місце господарські операції з відображення в бухгалтерському обліку доходу від цільового фінансування

коштів з бюджету щодо житлових субсидій і пільг окремим категоріям громадян з оплати житлово-комунальних послуг, цільового фінансування для здійснення капітальних інвестицій або асигнування з бюджету у вигляді дотацій на покриття збитків минулих років та позабюджетних фондів, інших цільових внесків юридичних та фізичних осіб.

Дотація – це грошові кошти, що надаються без повернення з державного бюджету для компенсації перевищення витрат над доходами підприємств, організацій.

На рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування цільових заходів, а це обумовлює необхідність організації їх окремого обліку, а також контролю за використанням їх за призначенням. Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» є пасивним і кредитове сальдо по ньому відображає наявність невикористаних коштів цільового фінансування, які повинні використовуватися тільки відповідно до рішень суб'єктів, що їх надали та згідно встановлених (чи затверджених розпорядниками коштів) кошторисів. За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються кошти цільового призначення для фінансування конкретних заходів, за дебетом - використані суми за певними напрямками, визнані доходами, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень.

Отримані підприємством кошти як джерело фінансування відображаються за кредитом рахунку 48, а по дебету – використані ним суми за певними напрямками або визнанні доходи в кореспонденції з кредитом рахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», а також повернення невикористаних сум.

Порядок бухгалтерського обліку доходів від цільового фінансування регулюється П(С)БО 15 «Дохід» і в залежності від того, для яких цілей надходить фінансування, по різному буде визначено момент визнання доходу.

Житлові субсидії та відшкодування пільг з бюджету включаються до доходу в момент нарахування споживачам рахунків за надані послуги, тоді як зобов'язання по податку на додану вартість нараховуються в момент надходження бюджетних коштів на рахунки підприємства в сумі житлових субсидій і пільг. В аналітичних бухгалтерських записах враховується окремо нарахування житлових субсидій, пільг окремим категоріям споживачів (громадян) та малозабезпечених сімей.

Ще однією особливістю підприємств водо-, теплопостачання та водовідведення є те, що тарифи на комунальні послуги є регульованими. Встановлені уповноваженими органами тарифи, можуть бути нижчими, ніж повна собівартість комунальних послуг. Підприємства комунальної галузі нараховують та отримують бюджетні дотації на покриття витрат

(компенсацію збитків) за різницею між затвердженими тарифами, по яких фактично були виставлені рахунки населенню, та розрахованою або фактичною повною собівартістю послуги водо-, теплопостачання та водовідведення.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установаження умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

В цій ситуації першою подією є надання послуг, тобто підприємство понесло витрати на надання комунальних послуг і утворилися збитки, а дебіторська заборгованість бюджету перед підприємством визнається лише з отриманням коштів на покриття збитків одночасно з визнанням доходу від цільового бюджетного фінансування.

Таким чином, у бухгалтерському обліку дохід від цільового фінансування із субсидій, пільг населенню і нарахованих дотацій збільшується в момент нарахування підприємством дебіторської заборгованості бюджету за звітний період.

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів по житлових субсидіях і пільгах громадянам з оплати послуг та дотаціях з бюджету наведена в додатку 25.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом впродовж періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів [11].

Типова кореспонденція з обліку цільового фінансування капітальних інвестицій з бюджету житлово-комунальних підприємств наведена в додатку 26.

Питання для контролю:

1. Назвіть характерні риси господарської діяльності комунальних підприємств.
2. Охарактеризуйте особливості ведення обліку житлово-комунальних підприємств визначають.
3. Вкажіть особливості обліку основних засобів у ЖКГ.
4. Як нараховується амортизація по житлових будинках та об'єкти зовнішнього благоустрою?
5. Яким чином відображається в обліку безоплатна передача житлових будинків та об'єктів зовнішнього благоустрою?
6. Охарактеризуйте класифікацію витрат житлово-комунальних підприємств.
7. З яких елементів складається плата за житло?
8. Назвіть особливості обліку субсидій.
9. Якими калькуляційними одиницями користуються в ЖКГ?
10. Який рахунок запасів не використовують ЖКГ? Чому?
11. Які особливості ведення бухгалтерського обліку в ЖКГ мають бути висвітлені в наказі про облікову політику?
12. Назвіть характерні види доходів в ЖКГ.
13. Які особливості обліку надходжень за цільовим фінансуванням?
14. Які фінансові витрати можуть бути характерними для ЖКГ?
15. Охарактеризуйте особливості обліку незавершеного виробництва по основній операційній діяльності ЖКГ.

2.7. Облік діяльності підприємств по наданню послуг

Облік діяльності з надання побутових послуг

Вимоги до побутового обслуговування населення встановлені Правилами побутового обслуговування населення [207], а також цілим рядом інших законодавчих і нормативно-правових актів.

Види продукції і послуг у сфері побутового обслуговування населення приведені в галузевому класифікаторі «Класифікація послуг і продукції у сфері побутового обслуговування» (ГК 201-01-2001) [200], що містить їх єдину класифікацію.

Діяльність з надання побутових послуг підлягає патентуванню відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» [42]. Однак патент необхідний лише в тому випадку, якщо суб'єкт підприємництва здійснює ті види послуг, які включені в Перелік послуг, які належать до побутових і підлягають патентуванню [203].

Вартість патенту на здійснення визначених видів діяльності встановлюється органами місцевого самоврядування з розрахунку на календарний місяць у наступних межах (у залежності від місцезнаходження об'єкта надання побутових послуг і виду таких послуг):

1. На території міста Києва, обласних центрів: від 60 до 320 грн.
2. На території міста Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів: від 30 до 160 грн.
3. На території інших населених пунктів: до 80 грн.

Необхідно пам'ятати, що:

1) якщо виконавець має структурні (відособлені) підрозділи, то торговий патент здобувається окремо для кожного такого підрозділу;

2) патентування побутових послуг не ставиться в залежність від форми розрахунків із замовниками, тобто торговий патент необхідний як у випадку готівкових, так і безготівкових розрахунків.

Відповідно до Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [215] суб'єкти підприємницької діяльності - платники єдиного податку звільнені від плати за торговий патент.

Відображення в обліку вартості патенту здійснюється з використанням наступної кореспонденції рахунків (таблиця 2.19):

Таблиця 2.19

Кореспонденція рахунків з обліку вартості патенту

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Внесено плату за торгові патенти за місяці звітного періоду	39	311
2	Нараховано податок на прибуток за звітний період	981	641
3	Зменшено податок на прибуток у межах нарахованої суми за рахунок вартості торгових патентів	641	39

Виконавці самостійно встановлюють рівень цін на побутові послуги при їх формуванні по відношенню до більшості видів послуг.

Винятком є тільки ритуальні послуги, тарифи на які згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)» [198] визначаються Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською і Севастопольською міськими державними адміністраціями.

Побутові послуги надаються замовникам згідно з угодами, документальним підтвердженням укладання яких є: договір, квитанція, касовий чек, товарний чек. Питання щодо організації бухгалтерського обліку у сфері побутового обслуговування населення вирішується власником підприємства або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства та установчих документів. Підприємство побутового обслуговування самостійно визначає облікову політику, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку об'єкта та періодичність проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

При визначенні собівартості побутових послуг названі підприємства насамперед керуються нормативами П(С)БО 16 «Витрати» [155].

Спеціальної інструкції або рекомендацій щодо формування собівартості побутових послуг на сьогодні не існує. Однак виходячи з того, що побутове обслуговування населення є багатогалузевою сферою, застосовувати слід методичні рекомендації щодо формування собівартості в суміжних галузях, де визначений склад і класифікація витрат, а саме:

- Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [97];

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [103];

- Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [100];

- Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [101];

- Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [98].

Витрати на виробництво і показники собівартості розраховуються для підприємства та його структурних підрозділів у розрізі статей калькулювання і сумарно за видами продукції (робіт, послуг).

Суб'єкти підприємницької діяльності, що надають побутові послуги, найчастіше самостійно визначають норми витрат і затверджують наказом по підприємству.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [155] перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), у нашому випадку – побутових послуг, підприємство встановлює самостійно в наказі про облікову політику підприємства. Відповідно до зазначеного пункту до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати

Відображення в бухгалтерському обліку інформації про матеріальні витрати як складову частину собівартості запасів регулюється П(С)БО 9 «Запаси» [150]. Згідно із цим стандартом придбані (отриманні) запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, а списуються при відпуску у виробництво – з використанням одного з методів, запропонованих у п. 16 П(С)БО 9 «Запаси».

Але оскільки в податковому обліку згідно з пунктом 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [38] облік прибутку (убутку) балансової вартості запасів здійснюється або за методом ідентифікованої собівартості, або за методом ФІФО, то і в бухгалтерському обліку суб'єкти підприємницької діяльності, які надають побутові послуги, переважно застосовують метод ФІФО.

Прямі витрати на оплату праці

До складу прямих витрат на оплату праці включається заробітна плата працівників, зайнятих у процесі виконання робіт або надання послуг.

Витрати на оплату праці при наданні побутових послуг займають значну частку в загальній сумі понесених затрат. При цьому розмір заробітної плати залежить від рівня кваліфікації працівника, який безпосередньо надає побутові послуги, а також від категорії, присвоєної підприємству побутового обслуговування.

Інші прямі витрати

До цієї статті витрат включаються інші виробничі затрати, які можна безпосередньо пов'язати з наданням послуг (проведенням робіт).

До них належать відрахування на заробітну плату з працівників, зайнятих у виробництві, сума амортизації, нарахована на основні засоби та інші необоротні активи, безпосередньо зайняті у виробництві. Нараховується амортизація відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» [149]. Зупинимося на деяких особливостях.

Підприємства побутового обслуговування при наданні послуг населенню використовують у своїй діяльності значну кількість малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП). Для відображення в бухгалтерському обліку сум нарахованої амортизації підприємство зазначає в наказі про облікову політику вартісні ознаки предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи») і до складу основних засобів (рахунок 10 «Основні засоби»).

Також у наказі про облікову політику зазначається метод нарахування амортизації, що застосовується на підприємстві для основних фондів і для малоцінних необоротних активів.

Відповідно до п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» [149] амортизація інших необоротних активів за вибором підприємства (зафіксованим у наказі про облікову політику) може нараховуватися в першому місяці використання об'єкта:

- або в розмірі 50 % його амортизованої вартості, а залишок – решта 50% – у місяці їх вилучення з активів унаслідок невідповідності критеріям активів;
- або в розмірі 100 % його вартості.

Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати

До цієї статті включаються затрати, які пов'язані з наданням робіт (послуг), але не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат. Сюди входить:

- плата за оренду приміщень;
- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
- оплата комунальних послуг;
- оплата послуг з охорони приміщень;
- інші витрати.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу діяльності. Такі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості послуг (робіт) у період їх виникнення, тобто списуються на затрати виробництва щомісяця і підлягають розподілу тільки між окремими видами послуг (робіт) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при змінні обсягу діяльності.

Постійні витрати, у свою чергу, діляться на розподілені та нерозподілені.

Під базою розподілу слід розуміти показник (грошовий або натуральний), з розрахунку на одиницю якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат. База розподілу вибирається підприємством самостійно, і нею можуть бути:

- години роботи;
- заробітна плата;
- обсяг робіт тощо.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно виходячи зі специфіки діяльності.

Поділ зазначених витрат на постійні та змінні можна назвати умовним. Наприклад, якщо суб'єкт підприємницької діяльності оплачує витрату води за встановленим лічильником, то при наданні перукарських послуг ці затрати будуть змінними, оскільки залежать, від обсягу наданих послуг. У разі відсутності лічильника витрати суб'єкта підприємницької діяльності на воду є постійними і підлягають розподілу.

Витрати звітного періоду

У процесі операційної діяльності на підприємстві виникають витрати, які не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) і не можуть бути безпосередньо віднесені до певного доходу звітного періоду. Такі витрати відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони понесені, і є витратами звітного періоду.

Згідно з п.17-20 П(С)БО 16 «Витрати» [155] пов'язані з операційною діяльністю витрати, що не включаються до виробничої собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), поділяються на такі види:

1. адміністративні – загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. До цієї статті затрат входять:

- витрати, пов’язані з утриманням адміністративно-управлінського персоналу (заробітна плата і нарахування на неї директора, головного бухгалтера та інших адміністративних працівників);
- відрядні витрати (наприклад, витрати на поїздки для участі у конкурсах, виставках);
- податки, збори та обов’язкові платежі;
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- плата за отримання дозвільних документів.

2. витрати на збут – витрати, пов’язанні зі збутом (реалізацією) продукції (витрати на рекламу: оголошення у пресі, видання рекламних проспектів, каталогів).

Підприємства побутового обслуговування залежно від виду послуг, що надаються, при формуванні собівартості застосовують нормативний або позамовний метод.

Основу нормативного методу становлять розроблені на підставі даних оперативного обліку нормативи затрат виробничих ресурсів, які розробляються на кожний вид продукції (робіт, послуг) з урахуванням технології та організації конкретного виробництва.

Нормативні калькуляції являють собою визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за статтями затрат у грошовому вираженні на базі діючих норм витрати матеріалів, заробітної плати тощо.

Нормативний метод є найбільш прогресивним порівняно з іншими, оскільки дає можливість:

- здійснювати поточний оперативний облік затрат шляхом фіксування відхилень від норми;
- вести відокремлений облік зміни норм, а отже - відстежувати перевитрату або економію;
- рідше проводити інвентаризацію.

Для калькулювання собівартості побутових робіт (послуг), як правило, застосовується позамовний метод.

Такий метод передбачає окремий облік затрат для кожного виду робіт (послуг) за статтями затрат. Об’єктом обліку є окреме замовлення, при цьому виконавець на кожне замовлення оформляє бланк «Виробниче замовлення» і присвоює йому черговий номер (шифр). Цей номер у подальшому буде зазначатися в усіх документах, які підтверджують затрати, понесені при виконанні цього замовлення.

Для оформлення замовлень і розрахунків із замовником за побутові послуги застосовуються документи суворої звітності, передбачені Інструкцією № 8 [211].

Замість бланка виробничого замовлення може бути використана карта (відомість) обліку затрат для визначення фактичних затрат.

Фактична собівартість робіт (послуг) при позамовному методі визначається тільки після виконання замовлення шляхом підрахунку витрат за нормами і величини відхилення від них, як і при нормативному методі обліку затрат. При цьому вартість матеріалів, отриманих від замовників для виконання замовлення, до вартості виконаних послуг не включається.

При позамовному методі необхідний ретельний контроль над правильністю виписки первинних документів відповідно до планової або нормативної калькуляції та нормативно-технічної документації, а також над правильністю віднесення витрат на окремі виробничі замовлення.

Документальне оформлення надання побутових послуг здійснюється з використанням типових форм первинних документів (додаток 27).

Бухгалтерський облік на підприємствах побутового обслуговування здійснюється на підставі вимог національних стандартів із застосуванням положень Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами [201].

Для узагальнення інформації про виробничу діяльність застосовують рахунок 23 «Виробництво».

По дебету рахунка 23 відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати. По кредиту – суми фактичної виробничої собівартості наданих послуг, списані в дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг».

По дебету субрахунку 903 відображається виробнича собівартість робіт, послуг, по кредиту – списання в порядку закриття дебетових оборотів на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» [64].

Головна особливість обліку собівартості деяких видів побутових послуг – відсутність незавершеного виробництва, тому витрати в повному обсязі списуються в кінці місяця на собівартість наданих послуг:

Дт 23 Кт 661, 651-653, 207

Дт 903 Кт 23

Підприємства побутового обслуговування при наданні послуг з виготовлення і ремонту виробів можуть використовувати як власні матеріали, так і матеріали замовника.

Отримані від замовника матеріали суб'єкт підприємницької діяльності обліковує на забалансових субрахунках 022 «Матеріали прийняті в переробку», 026 «Матеріальні цінності, отримані від замовника на виконання робіт».

Відповідно до п.18 Правил побутового обслуговування населення [207] вартість матеріалів замовника визначається й оформляється документально за узгодженням сторін або на підставі поданих документів, що підтверджують їх ціну.

Суб'єкти малого підприємництва для обліку витрат можуть застосовувати рахунки класу 8 зі списанням у дебет рахунка 23 щомісяця сум у частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат).

Типову кореспонденцію рахунків з обліку операційних витрат представимо у таблиці 2.20.

Таблиця 2.20

Кореспонденція рахунків з обліку операційних витрат побутових підприємств

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т
Облік витрат операційної діяльності: I			
1	Адміністративні витрати обліковуються на таких рахунках	92	661, 65, 207,...
2	Облік витрат, пов'язаних зі збутом	93	631
3	Інші витрати операційної діяльності:		
-	списання дебіторської заборгованості	944	361
-	нарахування штрафних санкцій	948	685
-	безоплатне списання ТМЦ	949	20
4	В кінці місяця зазначені витрати списуються в повному обсязі	791	92, 93, 94
Облік витрат фінансової діяльності			
5	Витрати пов'язані з нарахуванням відсотків за кредит	951	684
6	Витрати пов'язані з дисконтом векселя	952	34
7	В кінці місяця зазначені витрати списуються в повному обсязі	792	95, 96
Витрати іншої звичайної діяльності			
8	Списання залишкової вартості реалізованих необоротних активів	972	10, 11, 12
9	Уцінка необоротних активів	975	10, 11, 12
10	Списання залишкової вартості ліквідованих необоротних активів	976	10, 11, 12
11	В кінці місяця зазначені витрати списуються в повному обсязі	793	97

Приклади бухгалтерського обліку основних господарських операцій на підприємствах побутового обслуговування (у перукарні та на прикладі надання громадянину послуг з ремонту побутової техніки із заміною агрегату підприємством побутового обслуговування (майстернею)) представлено в додатках (додаток 28).

Облік діяльності з надання стоматологічних послуг

Охорона здоров'я населення забезпечується лікувально-профілактичними, науково-медичними та іншими установами охорони здоров'я [128].

Основами законодавства про охорону здоров'я [128] визначено, що установи охорони здоров'я створюються підприємствами, установами та організаціями різних форм власності, а також приватними особами за наявності матеріально-технічної бази і кваліфікованих фахівців.

Однією з вимог, що дає право на ведення медичної практики, є наявність ліцензії. На сьогодні ліцензування стоматологічних послуг не передбачене. Але згідно ст.9 Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [37] розроблено Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з медичної практики [112] (далі – Ліцензійні умови), згідно з якими стоматологічні послуги підлягають ліцензуванню. Термін дії ліцензії на здійснення стоматологічних послуг 3 роки, а плата за її видачу справляється в розмірі 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (п. 1; 185).

Документи, які необхідно подати до органу ліцензування для отримання ліцензії на ведення господарської діяльності з стоматологічної практики визначені п. 12 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку акредитації закладу охорони здоров'я» [183]. Крім того, для отримання ліцензії на надання стоматологічних послуг установі охорони здоров'я треба відповідати організаційним, кваліфікаційним та іншим спеціальним вимогам, визначеним Ліцензійними умовами [112].

Порядок отримання ліцензії регламентується ст. 10 Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [37]. Згідно з п. 1.3 Ліцензійних умов [112] Міністерством охорони здоров'я України здійснюються:

- приймання документів, що подаються для отримання ліцензії;
- видача ліцензії;
- переоформлення та анулювання ліцензії;
- видача дублікатів ліцензій;
- ведення, ліцензійних справ і ліцензійних реєстрів;
- контроль, у рамках своєї компетенції за дотриманням ліцензіатами

Ліцензійних умов;

- видача розпоряджень про усунення порушень Ліцензійних умов.

Слід підкреслити, що діяльністю по наданню стоматологічних послуг можуть займатися особи, які мають відповідну спеціальну освіту і відповідають єдиним кваліфікаційним вимогам (ст. 74 Основ законодавства України про охорону здоров'я [128]). У п.2.2 Ліцензійних умов [112] наведений перелік документів, наявність яких свідчить про відповідність таким вимогам осіб, які надають стоматологічні послуги. Цим же документом встановлена обов'язковість проходження лікарями атестації, положення про проведення якої затверджене Наказом Міністерства охорони здоров'я України «Про подальше удосконалення атестації лікарів» [118]. Суб'єктам господарської діяльності забороняється допускати до надання стоматологічних послуг осіб, які не відповідають кваліфікаційним вимогам, встановленим Ліцензійними умовами [112].

Державна акредитація установи охорони здоров'я - це офіційне визнання статусу такого закладу, наявності у ньому умов для надання належного рівня

стоматологічних послуг, підтвердження його відповідності встановленим критеріям та гарантії високої якості професійної діяльності.

Акредитації підлягають усі установи охорони здоров'я незалежно від форми власності [п. 2; 183], і проводиться вона один раз на 3 роки.

Акредитацію установ охорони здоров'я проводить Головна акредитаційна комісія, створена при Міністерстві охорони здоров'я України. Для її проходження установа подає певні документи згідно з переліком [доповнення № 1; 183] акредитаційній комісії, яка у тримісячний термін повинна провести її акредитацію. За результатами проведення акредитації установі охорони здоров'я присвоюється певна категорія (друга, перша, вища) і видається акредитаційний сертифікат. Перша акредитація установи проводиться не пізніше ніж через 2 роки з початку здійснення діяльності.

Медична установа також може з власної ініціативи подати документи на проведення позачергової акредитації з метою підвищення категорії, але за умови, що ця акредитація буде проведена не раніше ніж через 1 рік після попередньої.

Головна акредитаційна комісія має повноваження щодо прийняття рішення про анулювання або зниження категорії установи у випадках, визначених п. 10 Порядку № 765 [183].

Новоствореній установі охорони здоров'я для отримання ліцензії не обов'язкова наявність акредитаційного сертифіката, але акредитація повинна бути проведена впродовж перших двох років ведення такою установою медичної практики.

Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» [42] визначає порядок патентування:

- торговельної діяльності із застосуванням розрахунків за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків і кредитних карток;
- діяльності у сфері торгівлі іноземною валютою;
- діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу;
- діяльності з надання побутових послуг.

Надання платних стоматологічних послуг не є об'єктом правового регулювання Закону № 98 [42], тому такий вид підприємницької діяльності патентуванню не підлягає.

Порядок здійснення розрахунків з підприємствами та організаціями всіх форм власності в готівковій або безготівковій формі регулюється Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [35]. Зазначені норми поширюються також і на установи охорони здоров'я (стоматологічні кабінети), що надають платні медичні послуги. Не застосовувати реєстратори розрахункових операцій і розрахункові книжки при наданні платних медичних послуг можуть підприємства у разі здійснення розрахунків у касах таких підприємств з оформленням прибуткових та видаткових касових ордерів та видачею квитанції, підписаних і завірених печаткою підприємства.

Не застосовувати реєстратори розрахункових операцій, але обов'язково використовувати розрахункові книжки і книги обліку розрахункових операцій можна тільки у випадках:

- наданні стоматологічних послуг на території села;
- наданні стоматологічних послуг виїзними бригадами;
- надання медичного обслуговування вдома у замовника.

При цьому слід ураховувати, що згідно п. 2 Постанови Кабінету Міністрів України «Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»» [180], установлений граничний розмір річного обсягу відповідно в сумі 75 тис. грн. на один структурний підрозділ і 200 тис. грн. на один суб'єкт господарської діяльності.

При перевищенні такого обсягу, а також у всіх інших випадках застосування реєстраторів розрахункових операцій при проведенні розрахунків за стоматологічні послуги є обов'язковим.

При формуванні складу витрат і калькулюванні собівартості стоматологічних послуг, слід керуватися нормами П(С)БО № 16 «Витрати» [155] і Методичних рекомендацій № 47 [103]. Собівартість стоматологічних послуг необхідна для формування ціни їх реалізації. Медична установа самостійно встановлює перелік і склад статей калькуляції, що відображається в наказі про облікову політику. Собівартість реалізованих послуг складається з:

- виробничої собівартості послуг,
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат,
- наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості стоматологічних послуг включаються:

- 1) прямі матеріальні витрати – вартість витратних матеріалів для маніпуляції, лабораторних та інших медичних досліджень, медикаменти на лікування та анестезіологію;
- 2) прямі витрати на оплату праці – заробітна плата та інші виплати персоналу, зайнятому в наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (зарплата лікаря, що лікує, допоміжного медичного персоналу, за необхідності зарплата лікаря-рентгенолога, анестезіолога);
- 3) інші прямі витрати – усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, амортизація медичного обладнання, витрати на його експлуатацію, утримання та ремонт;
- 4) загальновиробничі витрати.

До загальновиробничих витрат належать:

- витрати на утримання апарату управління (начальник медичної частини, головний лікар клініки), службові відрядження персоналу клініки, курси

підвищення кваліфікації лікарів, придбання спеціалізованої медичної літератури;

- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення, а також витрати на їх утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду;
- плата за оренду основних засобів загальновиробничого призначення;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень, безпосередньо пов'язаних з наданням медичних послуг (прибирання);
- витрати на обслуговування процесу надання послуг (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи);
- витрати на охорону праці, на забезпечення правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог (обов'язкова санітарна обробка приміщень; дезінфекція приміщень, обладнання, інструментів), проведення медичних оглядів працівників;
- забезпечення працівників спеціальним медичним одягом, іншими засобами індивідуального захисту (рукавички, маски), милом, миючими, знезаражуючими засобами;
- витрати, пов'язані зі зміною постільної білизни;
- транспортне обслуговування;
- витрати на пожежну, сторожову охорону, обслуговування засобів сигналізації;
- інші витрати.

Установлення переліку і складу таких витрат, розподіл їх на постійні і змінні проводяться безпосередньо установою охорони здоров'я з урахуванням, її особливостей.

Операційні витрати, що не включаються до виробничої собівартості послуг (п. 17-20 П(С)БО 16 «Витрати» [155]), які поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, є витратами звітного періоду і враховуються при формуванні собівартості медичних послуг.

Медична практика заснована на наданні стоматологічних послуг має індивідуальний характер, на які розраховується тільки фактична собівартість. Вартість такої послуги можна розрахувати тільки в кожному конкретному випадку, маючи фактичні дані про витрачені медикаменти та матеріали, про кількість залучених лікарів та медперсоналу.

Вартість (ціна) наданих стоматологічних послуг складається з: собівартості послуг, планованого прибутку, суми ПДВ (якщо ці послуги входять до Переліку № 1602 [184]). Перелік стоматологічних послуг з певними цінами на них відображається в прейскуранті, затвердженому наказом директора.

Відповідно до пп. 5.1.8 Закону України «Про податок на додану вартість» [47] звільняються від обкладання цим податком операції з надання послуг в

галузі охорони здоров'я (за наявності відповідної ліцензії у закладу охорони здоров'я незалежно від форми власності) згідно з переліком, установленим Кабінетом Міністрів України. Постановою № 1602 [184] затверджений перелік послуг з охорони здоров'я, не звільнених від обкладання ПДВ.

Отже, надання стоматологічних послуг буде звільнено від ПДВ, якщо:

- є ліцензія на надання послуг;
- ці послуги є послугами з охорони здоров'я;
- ці послуги не входять до Переліку послуг, що не звільняються від обкладання ПДВ.

Пунктом 12 указанного переліку [184] визначено, що медичне обслуговування громадян за їх бажанням у медичних установах з поліпшеним сервісним обслуговуванням не звільняється від обкладання ПДВ.

Якщо установа охорони здоров'я надає тільки стоматологічні послуги, які звільнені від оподаткування згідно із нормою Закону України «Про податок на додану вартість», то суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів, основних фондів, що використовуються при наданні стоматологічних послуг медичною установою, відносяться до складу валових витрат виробництва, отже до податкового кредиту не включаються (пп. 7.4.2, [47]).

Якщо установа охорони здоров'я надає не тільки звільнені від оподаткування послуги, то при використанні виготовлених та/або придбаних товарів (робіт, послуг) частково для надання звільнених і не звільнених від оподаткування послуг включення частини сплаченого (нарахованого) ПДВ при виготовленні (придбанні) таких товарів (робіт, послуг) до суми податкового кредиту буде здійснюватися відповідно до пп. 7.4.3 Закону України «Про податок на додану вартість» [47].

Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” [38] пільговий режим оподаткування для установ охорони здоров'я, що надають платні стоматологічні послуги, не передбачає. Доходи від надання таких послуг установою включаються до валового доходу згідно з пп. 4.1.1. Закону [14]. У зв'язку з тим що споживачами стоматологічних послуг найчастіше є фізичні особи, то датою збільшення валового доходу вважається дата оприбуткування грошових коштів у касі установи охорони здоров'я. А якщо оплата послуг здійснюється в безготівковій формі, - то дата зарахування коштів від замовника на банківський рахунок такої установи. Включення затрат до складу валових витрат здійснюється в загальному порядку згідно зі ст. 5 зазначеного Закону [38].

Якщо установа охорони здоров'я не є платником податку на прибуток, а зареєстрована як суб'єкт малого підприємництва, що перебуває на спрощеній системі оподаткування, обліку і звітності, то оподаткування доходів, отриманих від надання стоматологічних послуг, здійснюється згідно з

нормами Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [215].

Виручкою від реалізації послуг вважається сума, фактично отримана такою установою на розрахунковий рахунок або (та) у касу за здійснення операцій із продажу послуг (надані стоматологічні послуги).

Інші податки і збори при наданні стоматологічних послуг сплачуються в загальному порядку.

Бухгалтерський облік стоматологічних послуг в установах охорони здоров'я ведеться на підставі вимог національних стандартів. Часто установи охорони здоров'я здійснюють декілька видів діяльності, наприклад надання стоматологічних послуг і роздрібну торгівлю лікарськими засобами. За кожним видом діяльності ведеться окремий облік.

При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій з стоматологічних послуг слід точно визначити порядок формування доходів і витрат.

Для узагальнення інформації про діяльність, пов'язану з наданням стоматологічних послуг, використовують рахунки 23 „Виробництво” та субрахунок 903 „Собівартість реалізованих робіт і послуг” відповідно до розподілу загальновиробничих витрат, передбачених в додатку 1 П(С)БО 16 «Витрати» [155].

Суб'єкти малого підприємництва для обліку витрат можуть застосовувати рахунки класу 8.

Порядок формування доходу при наданні стоматологічних послуг здійснюється відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [154]. Дохід, пов'язаний з наданням стоматологічних послуг, згідно з п. 10 зазначеного стандарту визначається виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат цієї операції може бути достовірно оцінений.

Найбільш достовірно оцінити ступінь завершеності стоматологічних послуг можна за допомогою вивчення виконаної роботи. Дохід може визначатися тільки тоді коли буде достовірно оцінений результат надання стоматологічних послуг після завершення курсу лікування пацієнта.

Наведемо бухгалтерський облік основних господарських операцій в установі, що надає платні медичні послуги (табл. 2.21).

Таблиця 2.21

Кореспонденція рахунків з обліку господарських операцій медичної установи

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Списані у виробництво лікарські засоби і вироби медичного призначення	23	201
2	Списані у виробництво МШП (хірургічні костюми, халати), що використовується впродовж не більше одного року	23	22
3	Нарахована основна заробітна плата лікарям, середньому і молодшому медперсоналу	23	661

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
4	Відображена сума нарахувань на основну заробітну плату працівників, які безпосередньо надають медичні послуги (31,8%, 0,93%, 1,3%, 2,9%)	23	651, 656, 653, 652
5	Відображений знос у сумі нарахованої амортизації	23	131
6	Передано медичні інструменти в користування	112	153
7	Відображений знос у сумі амортизації, нарахованої у першому місяці використання, у розмірі 100% амортизованої вартості	23	132
8	Відображена собівартість реалізованих послуг	903	23
9	Віднесена на загально виробничі витрати плата за: оренду приміщень, послуги зв'язку, комунальні послуги, охорону приміщень, амортизацію основних фондів загальногвиробничого призначення	91	685
10	Відображені адміністративні витрати	92	685
11	Відображена заробітна плата адміністративного персоналу	92	661
12	Відображена сума нарахувань на заробітну плату (36,93 %)	92	65
13	Відображені витрати на рекламу	93	631
14	Відображений дохід від реалізації медичних послуг	301,311	703
15	Віднесені на фінансові результат : - дохід від реалізованих послуг - собівартість реалізованих послуг - загально виробничі витрати - адміністративні витрати - витрати на збут (рекламу)	703 791 791 791 791	791 903 91 92 93

Облік діяльності з надання туристичних послуг

Основоположним документом, відповідно до якого здійснюється організація туристичної діяльності, є Закон України «Про туризм» від 15.09.95 р. № 324/95-ВР [53], зі змінами та доповненнями.

Згідно зі ст. 1 цього Закону туристична діяльність – це діяльність із надання різних туристичних послуг відповідно до вимог цього Закону та інших законодавчих актів України.

До послуг, які можуть надаватися туристам, належать послуги з їх розміщення, харчування, транспортного, інформаційно-рекламного обслуговування, а також послуги установ культури, спорту, побуту, розваг тощо, спрямовані на задоволення потреб цієї категорії громадян. Перелічені послуги надаються туристам суб'єктами туристичної діяльності, а саме:

- підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності,
- фізичними особами, які зареєстровані в установленому чинним законодавством України порядку та мають ліцензію на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням туристичних послуг.

При цьому туристична індустрія включає готелі, мотелі, кемпінги, туристичні бази та комплекси, пансіонати, підприємства громадського

харчування і транспорту, установи культури та спорту, а також інші установи, що забезпечують приймання, розміщення, обслуговування і доставлення туристів.

Кваліфікаційні, організаційні, технологічні та інші умови щодо здійснення туристичної діяльності встановлено Ліцензійними умовами провадження господарської діяльності з організації іноземного, внутрішнього, зарубіжного туризму, екскурсійної діяльності, затвердженими наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва і Державного комітету молодіжної політики, спорту і туризму України від 17.01.2001 р. № 7/62 [111]. Суб'єкти туристичної діяльності можуть виступати як туроператори і турагенти.

Згідно з п. 1.1 розділу 1 Ліцензійних умов [111] туроператор – це суб'єкт підприємництва, який здійснює діяльність із формування, просування та реалізації свого туристичного продукту (комплексу туристичних послуг, необхідних для задоволення потреб туриста під час його подорожі), тобто туру.

Під туром розуміється туристична подорож (поїздка) за певним маршрутом у конкретні терміни, забезпечена комплексом туристичних послуг (бронювання, розміщення, харчування, транспорт, рекреація, екскурсії тощо).

Турагент – це суб'єкт підприємництва, який здійснює діяльність із просування та реалізації безпосередньо туристам туристичного продукту, сформованого туроператором, а також супутніх (додаткових) послуг, необхідних для реалізації туристичного продукту туроператора. Тобто турагент виконує роль посередника між туроператором та споживачем туристичних послуг і не бере участі у формуванні туристичного продукту (туру).

На відміну від турагента, туроператор може виконувати дві функції – реалізовувати власний туристичний продукт і виступати посередником щодо продукту інших туроператорів.

Діяльність як туроператора, так і турагента має здійснюватися тільки за наявності відповідної ліцензії.

Відповідно до п. 50 ст. 9 Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [37], зі змінами та доповненнями, і п. 2 ст. 13 Закону України «Про туризм» [53] ліцензуванню підлягають такі види туристичної діяльності:

- організація приймання та обслуговування іноземних туристів в Україні (іноземний туризм);
- організація приймання та обслуговування вітчизняних туристів в Україні (внутрішній туризм);
- організація туристичних поїздок за межі України (зарубіжний туризм);
- екскурсійна діяльність (діяльність з організації подорожей тривалістю не більше ніж 24 години в супроводженні фахівця-екскурсовода за

попередньо складеними маршрутами з метою ознайомлення з пам'ятниками історії, культури, природи, музеями, видатними місцями тощо).

Ліцензуванню на здійснення туристичної діяльності відповідно до ст. 14 Закону України «Про туризм» [53] підлягають:

- туристичні агентства;
- бюро подорожей;
- бюро екскурсій;
- екскурсійні бюро;
- бюро з приймання туристів;
- туристичні оператори;
- готелі, мотелі, кемпінги;
- туристичні комплекси та бази;
- інші юридичні та фізичні особи, які здійснюють туристичну діяльність, передбачену їх статутами або положеннями.

Згідно з чинним законодавством ліцензуванню підлягає не вся господарська діяльність, що підпадає під ознаки туристичної діяльності, визначеної Законом України «Про туризм» [53], а лише діяльність з організації іноземного, внутрішнього, зарубіжного туризму та екскурсійна діяльність. Тобто діяльність з організації відпочинку та оздоровлення працівників підприємства і членів їх сімей у пансіонатах, базах відпочинку, інших оздоровчих установах, що перебувають на балансі або у складі такого підприємства, не підлягає ліцензуванню.

Якщо путівки до зазначених оздоровчих установ підприємство реалізує іншим фізичним або юридичним особам, у тому числі нерезидентам, то це підприємство розглядається як туроператор і його діяльність підпадає під ознаки туристичної. У зв'язку з цим виникає необхідність в отриманні ліцензії на здійснення діяльності з організації внутрішнього, іноземного туризму в установленому законодавством порядку.

На підставі постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку органів ліцензування» [181], зі змінами та доповненнями, ліцензії на перелічені види туристичної діяльності видає Державна туристична адміністрація України, яка може делегувати право видачі ліцензій місцевим органам виконавчої влади. Так, на організацію внутрішнього туризму та екскурсійну діяльність ліцензії видаються як Держтурадміністрацією, так і Радою Міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською, Севастопольською міськими держадміністраціями.

Рішення про видачу ліцензії або відмову в її видачі приймається органом ліцензування у строк не пізніше десяти робочих днів з дати надходження заяви про видачу ліцензії та документів, доданих до заяви (копії свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності або копії довідки про внесення до ЄДРПОУ, завірені нотаріально чи органом, що видав оригінал документа).

Після прийняття рішення про видачу ліцензії суб'єкту туристичної діяльності необхідні дані про нього надходять до Держтурадміністрації, яка включає такого суб'єкта до Державного реєстру суб'єктів туристичної діяльності.

Крім отримання відповідної ліцензії, суб'єкти туристичної діяльності, які надають готельні послуги та послуги харчування, згідно зі ст. 15 Закону України «Про туризм» [53] повинні мати сертифікат відповідності цих послуг до вимог нормативних документів. Готельні послуги та послуги харчування, що надаються суб'єктами туристичної діяльності, підлягають обов'язковій сертифікації.

Перелік готельних послуг і послуг харчування, що підлягають обов'язковій сертифікації, наведено в Переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні [114].

Відповідно до ст. 17 Закону України «Про туризм» [53] при наданні туристичних послуг обов'язковим є страхування туристів (медичне та від нещасного випадку). Таке страхування здійснюється суб'єктами туристичної діяльності на підставі договорів зі страховими компаніями, що мають право на проведення такої діяльності, тобто мають відповідну ліцензію.

Згідно зі ст. 7 Ліцензійних умов [111] страхування туристів може здійснюватися: – шляхом укладення договору безпосередньо між туристом і страховою компанією; – за участі суб'єкта туристичної діяльності, який забезпечує страхування туристів на підставі договору, укладеного зі страховою компанією.

Якщо турист самостійно укладає договір страхування зі страховою компанією, суб'єкт туристичної діяльності, який організує туристичну поїздку, має перевірити наявність у туриста страхового полісу і додати його копію до договору про надання туристичних послуг.

При страхуванні туриста за участі суб'єкта туристичної діяльності на такого суб'єкта покладається обов'язок ведення обліку виданих туристам страхових полісів. Причому страхуванню підлягають не лише туристи, а й особи, котрі їх супроводжують.

Компенсація шкоди, заподіяної життю або здоров'ю туристів чи їх майну, провадиться в порядку, передбаченому законодавством.

Крім того, відповідно до пп. 2.1.10 Ліцензійних умов [111] суб'єкт туристичної діяльності згідно з укладеними зі страховими компаніями договорами зобов'язаний відшкодувати туристу збитки, понесені ним з вини цього суб'єкта туристичної діяльності або партнерів з організації обслуговування в разі надання туристичних послуг не в повному обсязі, неналежної якості чи ненадання їх узагалі.

Взаємовідносини у сфері туризму оформляються шляхом укладення договорів. Такі договори укладаються:

- між суб'єктами туристичної діяльності та іншими юридичними і фізичними особами

– суб'єктами підприємницької діяльності, які надають туристам відповідні послуги з розміщення, харчування, доставлення, організації екскурсій, відпочинку тощо;

– між суб'єктами туристичної діяльності та страховими організаціями, які здійснюють страхування (медичне та від нещасного випадку) туристів (у випадку, якщо такі договори зі страховими організаціями не укладають безпосередньо самі туристи);

– між суб'єктами туристичної діяльності, які мають намір спеціалізуватися на організації туристичних послуг із використанням активних форм пересування туристів, а також на організації масового відпочинку туристів у гірських та спелеологічних районах, і Державною спеціальною аварійно-рятувальною службою центрального органу виконавчої влади, до повноважень якого віднесено питання захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру (до отримання відповідної ліцензії);

– між суб'єктами туристичної діяльності та туристами (споживачами туристичного продукту).

Згідно зі ст. 18 Закону України «Про туризм» [53] договір (контракт) про надання туристичних послуг має містити інформацію про обсяг, умови та якість послуг, що надаються, порядок оплати і розрахунків, термін дії договору, права та обов'язки сторін, відповідальність за невиконання або неналежне виконання умов договору.

Договір із туристом вважається укладеним з моменту оплати вартості туру та видачі туристичного ваучера.

Договори з організаціями, що співробітничать у галузі туризму, має бути складено у письмовій формі, скріплено печаткою та підписами сторін. Письмового укладення потребують також договори між суб'єктами туристичної діяльності (організаторами подорожей) та споживачами туристичних послуг (туристами). При цьому такий договір (контракт) вважається укладеним із моменту оплати вартості туру і видачі туристу або керівнику групи туристичного ваучера.

Туристичний ваучер (путівка) є підставою для отримання туристом обумовлених договором (контрактом) туристичних послуг. Крім того, це – документ, що підтверджує статус туриста і гарантує отримання оплачених ним послуг, передбачених договором. Для сторони, що приймає туриста, ваучер є гарантією оплати послуг, що надаються такому туристу.

Порядок заповнення та видачі туристичного ваучера здійснюється відповідно до Інструкції про порядок оформлення ваучера на надання туристичних послуг та його використання [116].

Бланки ваучерів є документами суворої звітності. Відповідальність за їх виготовлення, зберігання та використання покладається на керівників туристичних підприємств – власників ваучерів. До таких підприємств можна

віднести, наприклад, пансіонати, будинки відпочинку, турбази та інші подібні установи, що є емітентами ваучерів.

Ці суб'єкти туристичної діяльності можуть реалізовувати власні ваучери (путівки) як безпосередньо туристам, так і турагентам, укладаючи з останніми договори комісії, доручення на реалізацію ваучерів (путівок) або договори купівлі-продажу.

Порядок відображення туристичних ваучерів (путівок) у бухгалтерському обліку таких туроператорів має особливість, яка полягає в тому, що з моменту придбання незаповнених бланків ваучерів і до моменту передачі їх споживачам туристичних послуг або турагентам як повноцінних документів вони відображаються як бланки суворої звітності з використанням субрахунку 209 «Інші матеріали» та забалансового рахунка 08 «Бланки суворого обліку».

У податковому обліку витрати на придбання незаповнених бланків ваучерів включаються туроператором, який є їх власником, до складу валових витрат на підставі пп. 5.2.1 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [38], з урахуванням положень п. 5.9 ст. 5 цього Закону.

Валові доходи відповідно до загальних правил, установлених п. 11.3 ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [38] збільшуються по «першій події». При передачі санаторно-курортним закладом путівки без її попередньої оплати незалежно від терміну такої передачі датою збільшення валового доходу вважається дата фактичного завершення надання певного обсягу санаторно-курортних послуг, тобто останній день перебування особи в санаторно-курортному закладі.

Облік бланків туристичних ваучерів (путівок) туроператорами, які не мають власної матеріальної бази (але самостійно формують тур шляхом укладення відповідних договорів із приймаючою стороною, підприємством громадського харчування, перевізником, страховою компанією тощо), а також турагентами, слід відображати надходження бланків ваучерів (путівок) на субрахунку 331 «Грошові документи в національній валюті».

Туристичні фірми, для того щоб отримати прибуток, спочатку повинні здійснити певні витрати. Витрати ці стосуються придбання комплексу туристичних послуг і мають своє відображення в бухгалтерському обліку.

Собівартість туристичного продукту - це вартісна оцінка матеріальних та інших витрат, які використовуються у процесі виробництва та продажу туристичного продукту, а також інших витрат на його просування та реалізацію.

Порядок групування та класифікації витрат, що включаються в собівартість туристичного продукту визначено Методичними рекомендаціями № 23 [115]. Згідно Методичних рекомендацій №23 [115], витрати по виробництву туристичного продукту при плануванні та обліку групуються суб'єктами туристичної діяльності по елементам та статтям

витрат. Проте доцільно розглядати класифікацію витрат суб'єкта туристичної діяльності згідно вимог П(С)БО №16 «Витрати» [155].

Розглянемо приклад віднесення витрат суб'єкта туристичної діяльності на собівартість туристичного продукту в момент їх нарахування згідно П(С)БО №16 [155] (табл.. 2.22).

Таблиця 2.22

Кореспонденція рахунків з обліку витрат суб'єкта туристичної діяльності

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
1	Оплачені авансом послуги готелю	371	311	2400	-	2000
2	Включено авансом до складу податкового кредиту суму ПДВ	641	644	400	-	-
3	Оплачено авансом екскурсійні послуги	371	311	600	-	500
4	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	641	644	100	-	-
5	Перераховано авансом за транспортні послуги	371	311	1200	-	1000
6	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	641	644	100	-	-
7	Одержана оплата за реалізовані путівки	301	681	5400	4500	-
8	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	6433	641	900	-	-
9	Списано на витрати виробництва вартість оплачених послуг (готельних, екскурсійних, транспортних)	23	631	3500	-	-
10	Відображена сума ПДВ, що входить в склад отриманих послуг	644	631	700	-	-
11	Здійснено взаємозалік, раніше перерахованих авансів в рахунок виконаних зобов'язань постачальників	631	371	4200	-	-
12	Визнано дохід в сумі, отриманій за реалізовані путівки	361	703	5400		
13	Вираховано з доходу податкові зобов'язання по ПДВ	703	6433	900		
14	Зараховано раніше отриманий аванс в рахунок виконаних зобов'язань підприємства	681	361	5400		
15	Нарахована зарплата працівникам турфірми	23	661	450	-	450
16	Нараховано в соціальні фонди	23	65	166,5	-	166,5

Собівартість реалізованого туристичного продукту складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована впродовж звітного

періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості включаються :

1. прямі матеріальні витрати (вартість оплачених послуг з проживання, харчування, екскурсійне і транспортне обслуговування тощо);

2. прямі витрати на оплату праці (зарплата робітникам, зайнятим у створенні туристичного продукту (туру));

3. інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, плата за оренду, амортизація тощо);

4. загальновиробничі витрати:

а) постійні (що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності);

б) змінні (що змінюються при зміні обсягу діяльності).

При цьому, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості туристичного продукту, а також перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

Для обліку, виробничої собівартості продукції використовують активні рахунки: 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати».

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованого туристичного продукту поділяються на :

1. адміністративні витрати - рахунок 92;

2. витрати на збут - рахунок 93;

3. інші операційні витрати - рахунок 94.

Бухгалтерський облік витрат суб'єкта туристичної діяльності, що виникають в ході його основної діяльності здійснюється на рахунках, представлених в таблиці 2.23.

Таблиця 2.23

Рахунки, що використовуються для обліку витрат суб'єкта туристичної діяльності

Вид витрат та рахунок	Обороти рахунку витрат в кореспонденції з рахунками	
	Дебетові обороти з кредитом рахунків	Кредитові обороти з дебетом рахунків
Прямі виробничі витрати 23 «Виробництво»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68, 91 та інші	903 - собівартість турпродукту по факту реалізації туристичного продукту
Загальновиробничі витрати 91 «Загальновиробничі витрати»	20, 22, 661, 13, 37, 63, 64, 65, 68 та інші	23 - розподілені загальновиробничі витрати 903 - нерозподілені загальновиробничі витрати
Адміністративні витрати 92 «Адміністративні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 списання на фінансові результати в кінці звітного періоду
Витрати на збут 93 «Витрати на збут»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 - списання на фінансові результати в кінці звітного періоду
Інші операційні витрати 94 «Інші операційні витрати»	13, 20, 22, 30, 31, 33, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68 та інші	791 - списання на фінансові результати в кінці звітного

Вид витрат та рахунок	Обороти рахунку витрат в кореспонденції з рахунками	
	Дебетові обороти з кредитом рахунків	Кредитові обороти з дебетом рахунків
		періоду

Приклад обліку витрат суб'єкту туристичної діяльності без застосування рахунків класу 8 представлено в додатках (додаток 29)

Порядок обліку загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку визначається обліковою політикою підприємства. Облікова політика суб'єкта туристичної діяльності повинна визначати: рахунок обліку загальновиробничих витрат, порядок їх розподілу і списання в кінці звітного періоду. Загальновиробничі витрати можуть в момент їх появи зразу відноситись в дебет рахунку 23 «Виробництво» або обліковуватись на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». В другому варіанті вони списуються з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в дебет рахунку 23 «Виробництво» або в повному обсязі, або в сумі розподілених постійних загальновиробничих витрат. Нерозподілені постійні Загальновиробничі витрати списуються з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» безпосередньо в дебет рахунку 903 «Собівартість реалізованих послуг».

Організація аналітичного обліку по рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» здійснюється по об'єктах витрат у відповідності з прийнятою обліковою політикою підприємства.

Рахунки класу 8 «Витрати по елементам» призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства по елементам впродовж звітного періоду. Їх використання доцільно в двох випадках:

- для підготовки фінансової інформації для складання звітності по формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (розділ 2).
- для ведення бухгалтерського обліку витрат малих підприємств, які у відповідності з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» мають дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат.

Особливості оподаткування іноземного і закордонного туризму

Оподаткування іноземного і закордонного туризму пов'язане з віднесенням таких операцій до категорій експорту й імпорту послуг.

Якщо продаж туристичних послуг здійснюється за межами України нерезидентом, а надання - на митній території України, то мова йде про іноземний туризм, тобто, про експорт послуг. На відміну від експорту товару, що вивозять за межі України, експортовані послуги надаються на території України.

Таким чином, щоб застосовувати нульову ставку по ПДВ (застосування нульової ставки передбачає право на експортне відшкодування з бюджету суми податкового кредиту), суб'єкт туристичної діяльності повинен:

- 1) продати туристичний продукт за межами України;
- 2) продаж має здійснюватися через представництва чи через закордонного посередника;
- 3) розрахунки здійснювати винятково в безготівковій формі.

Закордонний туризм за своєю економічною суттю представляє собою імпорт послуг. Але на відміну від імпорту товару, що ввозиться на територію України, туристичні послуги продаються на території України, а надаються за її межами.

Імпорт послуг в Україні обкладається ПДВ на загальних підставах. Суб'єкт туристичної діяльності самостійно формує вартість туристичних послуг, що включає пересування по території України і за її межами, придбання страхових полісів, надання комплексу обслуговування: проживання, харчування, екскурсійне обслуговування тощо.

Турист, здобуваючи тур, звичайно, відшкодовує витрати турфірми. Зважаючи на те, що велику частину коштів туристична фірма повинна сплатити закордонному партнеру, що, по суті, і надає послуги, і не одержує право на податковий кредит. Тобто, зважаючи на те, що вартість транспортних послуг і туристичного обслуговування за кордоном, що входить до складу туристичного продукту, не є власністю суб'єкта туристичної діяльності - резидента України і споживається за межами митної території України, вона не включається в базу оподаткування ПДВ.

З урахуванням вищенаведеного, базою оподаткування операцій із продажу туристичних послуг, споживання і використання яких здійснюється резидентами за межами митної території України, є комісійна винагорода, отримана суб'єктом туристичної діяльності.

Значна кількість туристичних підприємств (особливо туристичних агентів) є суб'єктами малого підприємництва.

Суб'єкт туристичної діяльності – юридична особа, що перейшла на спрощену систему оподаткування самостійно обирає одну зі ставок єдиного податку – 6% або 10%. Підприємства складають Розрахунок по сплаті єдиного податку і подають його не пізніше 20 числа наступного за звітним місяцем (кварталом) у ДПАУ, а також платіжні доручення про сплату єдиного податку за звітний період з оцінкою банку про зарахування коштів.

Питання для контролю:

1. Якими нормативними документами регулюється діяльність підприємств, що надають побутові послуги?
2. Які первинні документи використовують при відображення побутовими підприємствами розрахунків з замовниками?

3. В чому полягають особливості обліку господарської діяльності побутових підприємств?
4. Які методи формування собівартості виконаних робіт використовують підприємства побутового обслуговування?
5. Якими нормативними документами регламентується діяльність підприємств, що надають стоматологічні послуги?
6. Чи підлягає патентуванню діяльність стоматологічних кабінетів?
7. Як оцінюється дохід від реалізації стоматологічних послуг?
8. Які особливості оподаткування послуг стоматологічних кабінетів?
9. Якими нормативними документами регламентується діяльність підприємств, що займаються туристичними послугами?
10. Чи підлягає ліцензуванню туристична діяльність?
11. Охарактеризуйте особливості страхування при здійсненні туристичної діяльності.
12. Охарактеризуйте особливості оподаткування іноземного та закордонного туризму.

2.8. Облік діяльності підприємств торгівлі та громадського харчування

Економіко-правове регулювання торговельної діяльності

Торговельна діяльність може здійснюватись у сферах роздрібної та оптової торгівлі, а також у торговельно-виробничій сфері (громадському харчуванні).

Зміст характерних для торговельної діяльності визначень наведено в додатку 5.

Для здійснення торговельної діяльності підприємства повинні мати: свідоцтво про державну реєстрацію; дозвіл про розміщення об'єкта торгівлі або договір оренди приміщення; ліцензії (або їх копії, затверджені відповідним органом, що видав ліцензію); торговий патент на кожну торговельну точку; квитанцію про плату ринкового збору за торгівлю на території ринку; відповідні документи на товар; реєстр розрахункових операцій (РРО), а в окремих передбачених законодавством випадках – книгу обліку розрахункових операцій і розрахункові книжки [162].

Законодавчим полем окреслено ряд вимог та правил ведення торговельної діяльності, зокрема [162]:

- обслуговування окремих категорій громадян, яким надаються відповідні пільги, здійснюється в спеціально відведених торговельних приміщеннях;
- правильність розрахунку покупець перевіряє, не відходячи від каси;
- товари можна реалізовувати за наявності цінника на товар у грошовій одиниці України;
- на вимогу покупця підприємство зобов'язане надати повну інформацію про товар;

- у разі коли під час гарантійного терміну користування необхідно визначити причину втрати якості товару, підприємство зобов'язано впродовж трьох днів з дня одержання письмової заяви від покупця відправити цей товар на експертизу (експертиза проводиться за рахунок підприємства);
- вибрані покупцями непродовольчі товари можуть зберігатися в торговельному приміщенні впродовж двох годин з відміткою часу наступної оплати на виписаному продавцем чекові;
- придбані великогабаритні товари покупець має право залишити на зберігання на підприємстві, але не більш як на одну добу (термін зберігання може бути продовжено шляхом укладання договору схову відповідного товару);
- забороняється продаж товарів, що не мають належної якості;
- працівники торговельного підприємства повинні бути одягнені у формений або інший одяг, що відповідає санітарним вимогам тощо.

У разі виявлення вад чи фальсифікації товару впродовж термінів, установлених відповідно до чинного законодавства, покупець має право за власним бажанням вимагати від торговельного підприємства відшкодування заподіяних йому збитків: безплатного усунення вад, заміни на аналогічний товар належної якості, відповідного зменшення його купівельної ціни [195]. Після закінчення гарантійного терміну споживач має право пред'явити вимоги щодо безоплатного усунення недоліків товару виробнику.

Товари *оприбутковуються в день надходження за їх фактичною наявністю*. В інших випадках в текстовій частині товарного звіту за підсумками приходу робиться запис про надходження товарів із зазначенням постачальника (продавця), їх загальної вартості, а також причини, з якої товари не оприбутковано.

Зберігання у підсобних приміщеннях товарів, які не належать підприємству, допускається на підставі договору схову [195].

Товарні запаси в роздрібній торгівлі відображаються у звітності виключно за продажними (роздрібними) цінами. Товарні запаси на базах, складах і сховищах враховуються за продажними (роздрібними) цінами, або за цінами, за якими їх закуплено [57].

Оформлення засобів інформування про ціни проводиться *до передачі товарів на продаж*. Керівником підприємства призначаються працівники, відповідальні за формування, встановлення і застосування роздрібних цін [68].

Обов'язковим атрибутом оформлення торгового залу є Куточок покупця, де розміщена інформація про право покупця на ознайомлення з документами, що підтверджують ціни на товари, виставлені для продажу.

Операція реалізації здійснюється із застосуванням РРО. Реєстрація РРО здійснюється в органі державної податкової служби (ДПС) за місцезнаходженням підприємства, якщо підприємство обслуговується в інспекції по роботі з великими платниками податків - за місцем податкового

обліку [169].

Без застосування РРО з використанням розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій дозволяється здійснення в розмірах, що не перевищує 200 тис. гривень на один суб'єкт господарської діяльності [199]:

роздрібної торгівлі через засоби пересувної торговельної мережі;

роздрібної торгівлі на ринках, ярмарках;

роздрібної торгівлі, громадського харчування та побутове обслуговування на території закритих військових гарнізонів і містечок, а також військових частин, розташованих у межах сіл;

продаж страв та безалкогольних напоїв у буфетах вищих навчальних закладів, у їдальнях і буфетах підприємств УТОС та УТОГ.

Також без застосування РРО з використанням розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій дозволяється роздрібна торгівля медичними і фармацевтичними товарами та надання медичних і ветеринарних послуг на території села в розмірах, що не перевищують 75 тис. гривень на один суб'єкт господарської діяльності.

В більшості випадків підприємства даної галузі, хоча і відносяться до суб'єктів малого бізнесу, застосовують повний План рахунків [133]. Кореспонденції рахунків обліку типових операцій підприємств торгівлі та громадського харчування наведені відповідно в додатках 30,31.

Організація обліку роздрібної та оптової торгівлі

Роздрібні ціни фіксуються суб'єктом господарювання у *реєстрі роздрібних цін*, де зазначається: назва товару, артикул, марка, тип, оптова відпускна ціна (ціна постачальника) з посиланням на документ, що її засвідчує, розмір торговельної надбавки, встановлена роздрібна ціна.

На вимогу покупця необхідно надавати чек, накладну або інший письмовий документ, що засвідчує передання йому права власності на товар [197]. В торговельній діяльності особливої уваги потребують розрахункові документи. Розрахункові документи, крім тих, що друкуються реєстраторами розрахункових операцій, є варіантами розрахункових квитанцій, зазначених в статті 2 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [197].

Бланки розрахункових документів, що використовуються підприємствами при проведенні розрахункових операцій без застосування РРО, повинні відповідати затвердженим зразкам відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про встановлення порядку виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку» [179] та Правил виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України [186].

Фіскальний касовий чек на товари (касовий чек) при проведенні розрахунків за продані товари повинен містити обов'язкові реквізити, визначені Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових

операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [197].

Відривна частина та корінець *розрахункової квитанції* (в тому числі спрощеної) повинна містити визначені Положенням про форму та зміст розрахункових документів обов'язкові реквізити [161].

Розрахункові книжки, зареєстровані на окрему *книгу обліку розрахункових операцій* (ОРО) повинні використовуватися послідовно згідно з їх порядковими номерами та до повного вичерпання розрахункових квитанцій. Якщо в книзі ОРО обліковуються розрахункові операції за декількома місцями проведення розрахунків, то такої послідовності слід додержуватися щодо кожного місця проведення розрахунків [170].

Придбані товари зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю. Витрати, пов'язані з придбанням товарних запасів (витрати на вантажно – розвантажувальні роботи, транспортування товарів, страхування ризиків при транспортуванні товарів, оплата інформаційних, посередницьких та інших подібних послуг у зв'язку з пошуком і придбанням товарів тощо) відповідно до П(С)БО 9 збільшують первинну вартість придбаних товарів.

Послуги сторонніх організацій по транспортуванню товарів, які можна віднести до конкретної поставки (ідентифікувати) обліковуються без сум ПДВ за дебетом рахунку товарів: Дт281-Кт631.

Якщо транспортування здійснюється власним транспортом, витрати в кінці місяця сумуються, узагальнюються в акті довільної форми, що в обліку буде відображено:

- Дт289-Кт661 – заробітна плата водія, експедитора;
- Дт289-Кт651-653 – обов'язкові відрахування по соціальному страхуванню на заробітну плату водія, експедитора;
- Дт289-Кт131 – амортизація транспортного засобу;
- Дт289-Кт203 – списання пального тощо.

В кінці місяця транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) розподіляються між залишком товарів та вартістю реалізованих товарів (табл. 2.24).

Таблиця 2.24

Розрахунок ТЗВ, що відносяться до реалізованих товарів

№ з/п	Найменування показника	Сума, грн.
1	Залишок ТЗВ на початок місяця (сальдо за дебетом рах.289)	
2	Сума ТЗВ, яка підлягає розподілу (сума оборотів за Дт289 звітного місяця)	
3	Разом сума ТЗВ, яка підлягає розподілу (рядок 1+рядок 2)	
4	Залишок товару на підприємстві на початок місяця (с-до по Дт 281 (282))*	
5	Вартість отриманих за місяць товарів (сума за Дт281 (282)))	
6	Разом (рядок 4+рядок 5)	
7	Середній відсоток ТЗВ (рядок 3:рядок 6*100)	
8	Вартість реалізованих за місяць товарів (сума за кореспонденцією рахунків Дт902-Кт282)	
9	ТЗВ, що відноситься до реалізованих товарів (рядок 7*рядок 8:100). Сума буде відображена кореспонденцією рахунків: Дт902-Кт289**	

*В залежності від обліку товарів - за цінами придбання чи роздрібними цінами - використовують відповідно рахунки 281,282.

**Якщо частина товарів списана в інших цілях (безоплатно передана, уцінена, використана на власні потреби тощо) – відповідна частина ТЗВ списується за дебетами тих рахунків, за якими відображено списання товарів.

Приклад 1. Оприбутковано на склад магазину роздрібною торгівлі від вітчизняного постачальника 10 шт. телевізорів марки «LG» вартістю 600 грн. з ПДВ. Торговельне підприємство зареєстровано платником ПДВ. Від постачальника одержано податкову накладну. В обліку операцію буде відображено:

Дт281-Кт631 – (10x500) грн., сума оприбуткування без ПДВ;

Дт641-Кт631-(10X100) грн., ПДВ в розрахункових документах.

При передачі в магазин на продаж здійснюється дооцінка товарів до роздрібною ціни. Роздрібна ціна затверджується преїскурантом (додаток 32).

Приклад 1 (продовження). 6 шт. телевізорів передано в магазин на продаж за роздрібною ціною 900 грн.:

Дт282-Кт281 – 6x500грн., списання зі складського обліку;

Дт282-Кт285 – 6x400грн., дооцінка до роздрібною ціни.

Для оцінки вибуття товарних запасів підприємства роздрібною торгівлі застосовують в більшості випадків метод ціни продажу. П(С)БО 9 пропонує даний метод підприємствам, які мають значну і таку, що змінюється, номенклатуру товарів, з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною вартістю) реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари [150].

Відповідно до п.8 П(С)БО 15 доход (виручка) від реалізації товарів визначається у разі наявності всіх наведених нижче умов [154]:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товари;

- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими товарами;

- сума доходу може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

У роздрібній торгівлі у більшості випадків передача ризиків і вигід від володіння товаром збігається з передачею юридичного права власності у момент відпуску товарів покупцям. Визначення торговельної націнки на реалізовані товари проводиться по одному з двох варіантів за вибором підприємства і є елементом його облікової політики, що не змінюється впродовж року:

- по кожному моменту відвантаження;
- за розрахунком середньої торговельної націнки на реалізовані товари (табл. 2.25)

Таблиця 2.25

Розрахунок торговельної націнки на реалізовані товари

№ з/п	Найменування показника	Сума, грн.
1	Залишок торговельних націнок на початок місяця (сальдо за Кт285)	
2	Сума торговельних націнок за місяць (сума за Кт285 за місяць)	
3	Разом (рядок 1+рядок 2)	
4	Продажна вартість товарів на початок місяця(с-до по Дт282)	
5	Продажна вартість отриманих товарів (сума по Дт282)	
6	Разом (рядок 4+рядок5)	
7	Середній відсоток торговельної націнки (рядок 3:рядок 6*100)	
8	Вартість реалізованих товарів за звітний місяць (Дт361,301,31,681-Кт702)	
9	Торговельна націнка, що припадає на реалізовані товари (рядок 7*рядок 8:100)	

Приклад 1 (продовження). За місяць 4 телевізори реалізовані за безготівковим розрахунком, 2телевізори – в рахунок попередньо одержаних авансів:

Дт311-Кт702 – (4х900) грн., дохід від реалізації по безготівковому розрахунку;

Дт681-Кт702 – (2х900) грн., дохід від реалізації на умовах оплати авансовими платежами;

Дт702-Кт641 – (4х150) грн., податкові зобов’язання по ПДВ в операціях реалізації по безготівковому розрахунку;

Дт702-Кт643 – (2х150) грн., суми ПДВ в розрахункових документах в операціях реалізації з оплатою авансовими платежами;

Дт702-Кт791 – (6х750) грн., списання доходу без ПДВ на фінансовий результат від операційної діяльності;

Дт282-Кт285 – (6х400) грн., сторнування торговельної націнки на реалізовані телевізори (методом червоного сторно);

Дт902-Кт282 – (6х500) грн., собівартість реалізованих телевізорів;

Дт791-Кт902 - (6х500) грн., списання собівартості реалізованих товарів на фінансовий результат від операційної діяльності.

Фінансовий результат від реалізації: сальдо за Кт791 – (6х250) грн..

Покупець має право повернути товар впродовж гарантійного терміну. Якщо такий термін на товари не встановлено, то покупець неякісного товару може повернути його впродовж 6 місяців, а щодо нерухомого майна – не пізніше трьох років з дня передачі їх покупцю. Крім того, згідно з положеннями п. 8 ст. 14 Закону України «Про захист прав споживачів» [34], споживач має право пред’явити виробнику вимоги (в тому числі і щодо повернення товару) про усунення недоліків товарів після закінчення гарантійного терміну. Ця вимога може бути пред’явлена впродовж

встановленого терміну служби, а якщо такий не встановлено, — впродовж 10 років, якщо у товарі були виявлені істотні недоліки, допущені з вини виробника.

Однак покупець має право повернути товар не тільки в тому разі, якщо було виявлено недолік. Так, згідно зі ст. 20 Закону України «Про захист прав споживачів», покупець зобов'язаний прийняти від громадянина повернений товар *належної якості в тому разі, якщо товар не підійшов йому за формою, габаритами, фасоном, кольором, розміром або з інших причин не може бути використаний ним за призначенням*. Таке повернення споживач може здійснити впродовж 14 днів, не рахуючи дня купівлі, за умови що товар не використовувався і якщо збережено його товарний вигляд, споживчі властивості, пломби, ярлики, а також розрахунковий документ.

Разом з розрахунковим документом, техпаспортом подається *заява про повернення коштів*. На підставі цього складають акт про повернення товару (повернення коштів).

Невиконання вимог Порядку обліку повернутих покупцями товарів позбавляє продавця можливості включити до валових витрат витрати, пов'язані з гарантійним обслуговуванням і гарантійними замінами, як це передбачено п.п. 5.4.3 п. 5.4 ст. 5 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» [38].

У разі здійснення гарантійних замін товарів платник податку (виробник товару) зобов'язаний вести окремий облік бракованих товарів, повернених через підприємства торгівлі, а також облік покупців, які отримали заміну бракованого товару [165].

Облік бракованих товарів і облік покупців підприємство веде самостійно в Книзі обліку бракованих товарів і обліку покупців, які отримали гарантійну заміну бракованого товару або послуги з ремонту (обслуговування), за формою згідно з додатком до Порядку обліку бракованих товарів, повернутих покупцями. Згадана книга є документом з терміном зберігання три роки, вона повинна бути прошнурована, пронумерована і скріплена печаткою і підписом керівника підприємства.

Вартість повернених покупцем товарів відображається за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу». Сума, виплачена покупцям за повернений товар (без урахування ПДВ), має бути відображена у рядку 030 «Інші вирахування з доходу» Звіту про фінансові результати, як це, передбачено п. 17 П(С)БО 3 [64].

Приклад 1 (продовження). Покупець повернув один телевізор, в результаті чого йому були повернуті через касу кошти (табл. 2.26):

Таблиця 2.26

Кореспонденція рахунків з обліку повернення товарів

№ з/п	Назва операцій	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, грн
1	Повернення товару покупцем	704	685	900

2	Зменшено суму податкового зобов'язання з ПДВ методом "сторно"	704	641	150
3	Зменшено суму списання торгової націнки, що припадає на реалізований товар, методом "сторно"	285	282	400
4	Відновлено собівартість поверненого товару методом "сторно"	902	282	500
5	Відновлено суму ТЗР методом "сторно" (в даному прикладі такі витрати відсутні)	902	289	-
6	Сторновано віднесено в момент реалізації на фінансові результати собівартість повернутого товару	791	902	500
7	Повернено гроші покупцю	685	301	900
8	Суму, повернену покупцю, відображено в складі фінансового результату від операційної діяльності (без ПДВ)	791	704	750

Уцінці підлягають товари широкого вжитку, продукція виробничо-технічного призначення, що залежалися (не мають збуту більше трьох місяців) і не користуються попитом у споживачів, а також такі товари та продукція, які частково втратили свою первісну якість [146].

Не підлягають уцінці товари, що залежалися, із запасів товарно-матеріальних цінностей, які віддано в заставу, знаходяться у резерві або на відповідальному зберіганні.

Для виявлення таких товарів та проведення їх уцінки керівник (власник) підприємства затверджує комісію.

Уцінка проводиться за даними інвентаризації.

Суму уцінки необхідно прирівняти з можливими фінансовими джерелами для цієї мети. При цьому окремо підраховується сума встановленої торговельної надбавки (разом з податком на добавлену вартість) на товари, що підлягають уцінці, та визначається сума інших джерел уцінки товарів. Тільки після визначення величини коштів (у розрізі їх джерел), що можуть бути спрямовані на покриття втрат від уцінки товарів і продукції, комісія безпосередньо приступає до проведення уцінки. Витрати обігу, пов'язані з реалізацією уцінених товарів на підприємствах торгівлі, покриваються за рахунок загальних доходів від торговельної діяльності цього торговельного підприємства.

Товари, які раніше було уцінено, але не реалізовано, можуть уцінюватись повторно до рівня цін можливої реалізації. Уцінені товари і продукція повинні бути перемаркіровані комісією, що проводить уцінку. При перемаркіруванні цін на товарах, уцінених у зв'язку з частковою втратою якості, на товарних ярликах, упаковці або ярликах цін (цінниках) ставиться літера «П» [68].

Сума уцінки відображається на рахунках бухгалтерського обліку в наступному порядку:

- в розмірі, що відноситься на зменшення торговельних надбавок

уцінених товарів: Дт285-Кт282;

- в розмірі фонду дооцінки товарно-матеріальних цінностей :Дт423-Кт282(281);

- при недостатності зазначених вище джерел – на результати фінансово-господарської діяльності підприємства:Дт946-Кт282(281).

Для численної групи товарів, що реалізуються через мережу роздрібної торгівлі, встановлюються гарантійні строки обслуговування. Витрати, пов'язані з гарантійним обслуговуванням, можуть обліковуватись в періоді їх фактичного понесення, або, для сприяння по-можливості планового формування фінансових результатів торговельне підприємство створює забезпечення витрат на виконання гарантійних зобов'язань.

Відповідно до П(С)БО 11 *забезпечення* – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [153]. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено, зокрема: витрат на виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Залишок забезпечення переглядається та коригується (сторнуується або донараховується) на кожну дату балансу.

На початок звітного року наказом керівника затверджується методика нарахування забезпечення. За кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відображаються витрати, пов'язані з нарахуванням забезпечення, за дебетом - фактичні витрати за операціями, для яких дане забезпечення створено.

Приклад 2. Підприємство реалізує відеоапаратуру на умовах гарантійного обслуговування. В минулому році виручка від реалізації склала 140000 грн., загальні витрати на гарантійне обслуговування (заробітна плата радіомеханіків з нарахуваннями по обов'язковому соціальному страхуванню, вартість використаних запчастин тощо) – 12000грн. В першому кварталі звітного року реалізовано апаратури на суму 70000 грн., фактичні витрати на гарантійне обслуговування склали 8000 грн.

Розрахунковий розмір коефіцієнт забезпечення гарантійного обслуговування, затверджений наказом в звітному році: $12000:140000 \times 100 = 8,575$.

Облік операцій в першому кварталі звітного року:

- Дт93-Кт473 – $70000 \times 0,0857 = 5999$ грн., витрати по нарахуванню забезпечення;

- Дт473-Кт661,651-653,202...- 8000 грн., списані фактичні витрати на гарантійне обслуговування;

- Дт93-Кт473 – $8000 - 5999 = 2001$ грн., донарахування забезпечення на кінець кварталу.

Економіко-правове регулювання та облік операцій комісійної торгівлі

Комісійна торгівля – це вид торгівельно-посередницької діяльності, при здійсненні якої відносини сторін регулюються договором, згідно з яким *комітент (особа яка дає доручення про укладення відповідних цивільно-правових угод)* доручає *комісіонерові (особі, яка виконує прийняті доручення)* за винагороду здійснити угоду від імені останнього.

При прийманні непродовольчих товарів на комісію комісіонер на кожну одиницю товару виписує квитанцію у двох примірниках і товарний ярлик. Перший примірник квитанції видається комітенту, другий (комітентська картка) – залишається у комісіонера і з товарним звітом передається у бухгалтерію [70].

Для дрібних речей виписується цінник із зазначенням номера квитанції та ціни реалізації товару. При виявленні в прийнятих на комісію товарах прихованих дефектів вони знімаються з продажу та проводиться їх переоцінка. Повернення товарів комітенту здійснюється на підставі письмового розпорядження керівника підприємства-комісіонера на першому примірнику квитанції, що видається комітенту при здаванні товару на комісію.

Якщо зданий на комісію товар не реалізований впродовж встановленого строку реалізації (60 календарних днів), то він повертається комітенту або ціна на нього знижується:

- на 30% від встановленої сторонами первинної вартості товару, якщо товар не реалізовано в строк (60 календарних днів);
- на 40% від залишкової ціни після першого зниження вартості товару, якщо товар не реалізовано впродовж наступних 15 календарних днів.

Якщо товар не реалізовано після другої уцінки впродовж наступних 15 календарних днів, комісіонер знімає його з продажу без письмового попередження комітента.

При поверненні комітенту нереалізованих товарів, які знаходились в суб'єкта господарювання більше одного робочого дня, комітент відшкодовує витрати за зберігання його товару як за повний місяць у таких розмірах:

- за перші 30 календарних днів - 2 відсотки визначеної ціни товару;
- за наступні 30 календарних днів - 3 відсотки визначеної ціни товару;
- за наступні 30 календарних днів - 4 відсотки від залишкової ціни товару після проведених уцінок.

За кожний день зберігання знятого з продажу товару після закінчення 90 календарних днів з комітента стягується пеня, розмір якої визначається договором.

Кошти за проданий товар виплачуються комітенту *на третій день після продажу товарів* (не враховуючи дня продажу, вихідних і святкових днів) при пред'явленні виданої комітентами квитанції, паспорта або документа, який його заміняє.

Організація обліку операцій комісійної торгівлі має ряд особливостей. У комітента вартість товарів, переданих на комісію, обліковуються на рахунку 283 «Товари на комісії». Аналітичний облік ведеться за видами товарів і комісіонерами. Вартість послуг комісіонера відноситься у комітента на рахунок 93 «Витрати на збут». Дохід по товарах, переданих на комісію, може визнаватися комітентом у момент надходження від комісіонера коштів від реалізації товарів.

У комісіонера товари, отримані на комісію, обліковуються на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні». Комісіонер відображає в бухгалтерському обліку вартість своїх послуг згідно з Інструкцією № 291 на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», по кредиту якого показується збільшення доходу на всю вартість відвантаженого покупцеві товару, а по дебету – сума, що підлягає перерахуванню комітентові. Отже, чистим доходом комісіонера від реалізації товарів на комісійних засадах є комісійна винагорода.

Комісіонер при складанні Звіту про фінансові результати в рядку 010 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображає суму комісійної винагороди, в рядку 015 «Податок на додану вартість» - суму ПДВ з комісійної винагороди, відображеної у рядку 010.

Приклад 3. Торговельне підприємство згідно з договором комісії передало комісіонеру (іншому торговельному підприємству) товари собівартістю 3000 грн. на суму 4800 грн. (у т.ч. ПДВ 800 грн.). Вартість комісійної винагороди становить 10 % від вартості поданих товарів – 480 грн. Згідно з умовами договору комісіонер має право утримувати суму належної йому комісійної винагороди із суми, що підлягає перерахуванню комітентові (табл. 2.27).

Таблиця 2.27

Кореспонденція рахунків з обліку операцій комісійної торгівлі

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>У комітента</i>				
1	Переданий товар за договором комісії	283	281	3000
2	Отримана від комісіонера плата за проданий товар за вирахуванням комісійної винагороди (4800-480)	311	685	4320
3	Відображена реалізація на суму проданого товару з урахуванням комісійної винагороди	685	702	4800
4	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	800
5	Списана собівартість товарів, визначена згідно з П(С)БО 9	902	283	3000
6	Відображена вартість наданих комісіонером послуг як витрати на збут (комісійна винагорода без ПДВ)	93	685	400
7	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ на суму комісійної винагороди	641	685	80

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
8	Списана на фінансовий результат сума доходу від реалізації товарів	702	791	4000
9	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791	902	3000
10	Списані на фінансовий результат витрати на збут	791	93	400
<i>У комісiонера</i>				
1	Оприбутковані товари прийняті на комісію	024	-	4800
2	Отримані грошові кошти від покупця	311	681	4800
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	800
4	Включена до складу доходів від реалізації послуг контрактна вартість відвантажених товарів	681	703	4800
	Виключена зі складу доходів від реалізації послуг сума заборгованості перед комітентом (4800-480)	703	685	4320
5	Списана вартість проданих товарів	-	024	4800
6	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ з суми комісійної винагороди	703	641	80
7	Списана на фінансовий результат сума отриманого доходу (4800-4320-80)	703	791	400
8	Здійснені розрахунки з комітентом	685	311	4320
9	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	800
10	Закриті розрахунки з ПДВ	644	643	800

Приклад 4. Магазин приймає від населення товари на комісію. Сума, що підлягає виплаті комітентові (комітент – не платник ПДВ) становить 900 грн. Продажна вартість товару з урахуванням комісії магазину – 1380 грн. (табл. 2.28).

Таблиця 2.28

Кореспонденція рахунків з обліку операцій комісійної торгівлі

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн..
1	Оприбуткований комісiонером товар, прийнятий на комісію	024	-	1380
2	Отримана оплата від покупця	301	703	1380
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	230
4	Відображена сума заборгованості перед комітентом	703	685	900
5	Списана на фінансовий результат сума отриманого доходу (1380-230-900)	703	791	250
6	Здійснений розрахунок з комітентом	685	301	900
7	Списаний товар, прийнятий на комісію	-	024	1380

Здійснення торгівельних операцій на умові розстрочки платежу (продаж в кредит)

Порядок продажу товарів в розстрочку регламентується Правилами торгівлі в розстрочку [191]. Продаж товарів у розстрочку здійснюється на підставі договору купівлі-продажу товарів у розстрочку, згідно з яким підприємство зобов'язується передати в обумовлений термін товар, а покупець – здійснити розрахунки за товар у строки і в розмірах, передбачених договором.

Продаж товарів у розстрочку здійснюється фізичним особам, які мають постійний дохід і постійно проживають у населеному пункті, де знаходиться торговельне підприємство.

Довідка для придбання товарів у розстрочку видається адміністрацією підприємства (установи, організації) тільки тим особам, які знаходяться у трудових відносинах з цим підприємством (або навчання у навчальних закладах) *не менше трьох місяців і постійно отримують заробітну плату (стипендію).* Бланки довідок виготовляються за замовленням, містять друковану нумерацію, видаються, обліковуються і зберігаються як бланки документів суворого обліку.

Передача в розпорядження (не у власність!) покупцям товарів здійснюється за умови сплати першого внеску у таких розмірах:

- не менше 25% вартості товару при ціні такого товару до 50 неоподаткованих мінімумів доходів громадян;
- не менше 50% при ціні такого товару більше 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- не менше 25% вартості при торгівлі в розстрочку транспортними засобами.

Договором передбачається строк оплати решти вартості товарів у таких розмірах:

- від 6 до 15 місяців, якщо вартість товарів на перевищує 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (850 грн.);
- від 6 до 24 місяців, якщо вартість товарів перевищує 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (850 грн.);
- від 6 до 60 місяців, якщо відбувається продаж транспортних засобів.

Наданий кредит не повинен перевищувати: 3-місячної заробітної плати (стипендії, пенсії) покупця в разі продажу товарів з розстроченням платежу на 6 місяців; 6-місячної заробітної плати з розстроченням платежу на 12 місяців; 12-місячної – з розстроченням платежу на 24 місяця.

На товари, придбані в розстрочку, поширюються гарантійні строки обслуговування (ремонту). Продаж товарів в розстрочку і внесення чергових платежів здійснюється за цінами, що діяли на день продажу, і зміні не підлягають.

Право власності на товар, переданий згідно з договором у розпорядження покупця, переходить до нього після остаточного перерахунку.

При продажу товарів у розстрочку покупець сплачує відсотки від наданого кредиту, розмір яких встановлює суб'єкт господарювання, але не

вище діючих на час продажу товарів річних ставок за фінансові кредити банку, який обслуговує суб'єкт господарювання, що здійснює продаж товарів у розстрочку.

Документальне оформлення торгівлі в розстрочку залежить від способу погашення кредиту (табл. 2.29).

Таблиця 2.29

Документальне оформлення торгівлі в розстрочку

Спосіб погашення кредиту	Документування	Додаткові умови
Із заробітної плати (стипендії) за заявою покупця утримується сума платежу за місцем роботи	Складається договір купівлі-продажу в 3-х примірниках – для продавця, покупця та підприємства або установи, що видали довідку	У випадку розірвання трудового договору з підприємством або відрахування з навчального закладу покупець адміністрація підприємства зобов'язана у 5-денний термін відправити продавцю, з яким ведуться розрахунки за продані в розстрочку товари, третій примірник договору разом із довідкою про звільнення або переведення його на інше підприємство
Готівкою через касу продавця або шляхом безготівкового перерахунку через банківські установи	Укладається договір у 2-х примірниках – для продавця та покупця. В договорі передбачається термін оплати вартості товарів (від 6 до 12 місяців)	Якщо вартість реалізованих в розстрочку товарів перевищує 50 н.м.д.г., то термін, на який надається розстрочка, може становити від 6 до 24 місяців. Для транспортних засобів термін, за який здійснюється повна оплата, може становити від 6 до 60 місяців.

При реалізації товарів у розстрочку їх продажна вартість повністю включається в обсяг роздрібного товар обороту за датою остаточного розрахунку (за кредитом рахунка 702 «Доход від реалізації товарів»).

Відсотки, що підлягають сплаті покупцями за наданий кредит, за спеціальним розрахунком відносяться на доходи майбутніх періодів і відображаються записом за дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і кредиту рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів». При цьому відсотки за кредит розраховуються за кожен місяць із застосуванням $\frac{1}{2}$ річного розміру відсотків від фактичного кредиту, яким покупець користувався у місяці, за який сплачено черговий внесок до повного погашення заборгованості.

Приклад 5. На умовах розстрочки передано покупцю телевізор вартістю 1800 грн., собівартістю 1200 грн. Розмір першого внеску відповідно до договору 1080 грн., щомісячних внесків – 120 грн. Термін повного розрахунку – 6 місяців (таблиця 2.30).

Таблиця 2.30

Кореспонденція рахунків з обліку торгівельних операцій на умовах розстрочки платежу

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Сплачено перший внесок	1080	301	681
2	Відображено податкові зобов'язання по ПДВ	180	643	641
3	Зменшено заборгованість покупця на суму першого внеску	1080	681	361
4	Передано товар покупцю згідно умов договору купівлі-продажу	1800	287	282
5	Відображено суму щомісячного внеску згідно договору купівлі-продажу	120	311	681
6	Відображено податкові зобов'язання по ПДВ	20	643	641
7	Зменшено заборгованість покупця на суму щомісячного внеску	120	681	361
8	Нараховано відсотки за користування кредитом (1% від вартості товару)	18	377	719
9	податкові зобов'язання по ПДВ на суму нарахованих відсотків	3	719	641
10	Одержано відсотки від покупця	18	311	377
11	Включено до складу фінансових результатів дохід від нарахованих відсотків (без ПДВ)	15	719	791
12	Відображено виручку від реалізації товару в розстрочку (після остаточного розрахунку)	1800	361	702
13	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	300	702	643
14	Сторновано торговельну надбавку на реалізовані товари (сторнувальний запис)	600	287	285
15	Відображено собівартість реалізованого товару	1200	902	287
16	Включено до складу фінансових результатів: дохід від реалізації товару (без ПДВ) собівартість реалізованого товару	1500	702	791
		1200	791	902

Витрати діяльності торговельних підприємств

Витрати підприємств торгівлі класифікуються [99]:

А. *За видами діяльності*: витрати операційної діяльності (витрати, які включають до собівартості реалізованих товарів, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), витрати фінансової діяльності, витрати інвестиційної діяльності.

Б. *За ступенем реагування на зміну обсягів діяльності*: умовно-постійні (розмір яких не змінюється внаслідок зміни обсягів товарообігу – одержані

комунальні послуги, оренда приміщення, касове обслуговування тощо) та змінні (витрати на сировину, купівельні напівфабрикати, технологічне паливо тощо).

В. *За періодами*: витрати поточного періоду та витрати майбутніх періодів.

Г. *За центрами відповідальності чи місцем виникнення*: витрати відділу, дільниці, служби, іншого структурного підрозділу підприємства (економічний зміст витрат наведено в додатку 5).

В свою чергу, витрати операційної діяльності підприємства торгівлі групують за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Саме таку класифікацію передбачено в фінансовій звітності за Ф№2 «Звіт про фінансові результати» та статистичній звітності за Ф№1-підприємництво. Відповідно до Інструкції №291 підприємства торгівлі для обліку витрат можуть використати рахунки класу 8 «Витрати за елементами»: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати» зі щомісячним списанням сальдо цих рахунків у кореспонденції з рахунками класу 9 «Витрати діяльності»: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» [64]. В більшості випадків на практиці торговельні підприємства використовують рахунки класу 9 із писання сум в кінці місяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

До елемента «Матеріальні витрати» відносяться (в дебет рах.80): вартість: пакувальних матеріалів, які використовуються у процесі торгівлі; матеріалів для проведення поточного ремонту основних фондів; МШП (їх знос); вартість електроенергії і палива; витрати на операції з тарою; вартість запасних частин; інші.

До елемента «Витрати на оплату праці» відносяться (в дебет рах.81): заробітна плата за окладами і тарифами (811); премії і заохочення (812); компенсаційні виплати (813); оплата відпусток (814); оплата іншого невідпрацьованого часу (815); інші витрати на оплату праці (816).

До елемента «Відрахування на соціальні заходи» (в дебет рах.82) відносяться: відрахування на пенсійне забезпечення (821); відрахування на соціальне страхування (822); страхові внески на випадок безробіття (823); відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства (824); відрахування на інші соціальні заходи.

До елемента «Амортизація» відносяться (в дебет рах.83): амортизація основних засобів (831); амортизація нематеріальних активів (833); амортизація інших необоротних матеріальних активів.

До елемента «Інші операційні витрати» (в дебет рах.84) відносяться: витрати, пов'язані з оплатою послуг банків, послуг зв'язку; оплата інформаційно-консультативних, аудиторських, юридичних та інших послуг; витрати на відрядження; представницькі витрати; витрати на оплату послуг

транспортних, страхових та інших організацій; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі тощо.

Кореспонденції рахунків витрат відповідно до Методичних рекомендацій з формування складу витрат [99] наведено в додатку 33.

Економіко-правове регулювання діяльності підприємств громадського харчування

Заклад громадського харчування – організаційно-структурна статистична одиниця у сфері громадського харчування, яка виробляє, доводить до готовності та продає кулінарну продукцію, булочки, борошняні, кондитерські вироби та покупні товари.

Відкриття підприємства громадського харчування (ПГХ) в обов'язковому випадку узгоджується з органами державного санітарного-епідемічного нагляду.

ПГХ класифікують:

1. *За характером обслуговування контингенту:* а) загальнодоступні - призначені для обслуговування різного контингенту відвідувачів; б) підприємства, що обслуговують промислові об'єкти, установи, шкільні, студентські їдальні тощо.

2. *За виробничо-торгівельною ознакою* (залежно від виконуваних ними функцій по приготуванню і реалізації продукції: а) підприємства, що здійснює виробництво кулінарної продукції; б) підприємства, що не мають власного виробництва.

3. *Підприємства, що здійснюють виробництво кулінарної продукції:* а) підприємства без торгових приміщень для обслуговування споживачів; б) підприємства, які мають обідні зали, буфети.

4. *За ознакою спеціалізації:* а) комплексні; б) загального типу; в) спеціалізовані.

Підприємства без приміщень для обслуговування відвідувачів є лише виробничими. Вони виготовляють напівфабрикати, готову продукцію для забезпечення підприємств, що виконують функції обслуговування споживачів.

ПГХ самостійно вирішують питання забезпечення сировиною (продуктами), алкогольними напоями, тютюновими виробами, а також предметами матеріально-технічного призначення (обладнання) відповідно до санітарно-гігієнічних норм та правил.

Будь-який продукт харчування (крім виготовленого для власного споживання), продовольча сировина й сукупні матеріали повинні мати документальне підтвердження про якість та безпеку, а саме: сертифікат відповідності (якість); державний реєстр чи висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи; ветеринарний дозвіл для харчових продуктів і продовольчої сировини тваринного походження; карантинний дозвіл для продукції рослинного походження.

У громадському харчуванні процес доведення товарів до споживача дещо

складніший, ніж у звичайній торгівлі, має певні ознаки виробництва, бо майже всі придбані для поточної діяльності товарні запаси підлягають переробці.

Працівники, які займаються виробництвом, зберіганням, а також реалізацією харчових продуктів і продовольчої сировини, зобов'язані мати професійну спеціальну освіту (підготовку).

Торговельно-виробничу діяльність ПГХ здійснюють відповідно до меню або асортиментного переліку продукції, затвердженого керівником (власником) підприємства. *ПГХ зобов'язане забезпечити наявність страв, виробів, перелічених у меню, асортиментному переліку, впродовж усього робочого дня або періоду, визначеного для їх реалізації (сніданок, обід, вечеря)* [162].

Уся продукція громадського харчування складається з продукції власного виробництва та купованих товарів.

Реалізація продукції власного виробництва розподіляється за своїм призначенням на дві групи [57]:

- роздрібний продаж безпосередньо населенню;
- оптовий продаж іншим підприємствам громадського харчування і роздрібною торгівлі.

До продукції власного виготовлення відносяться готові вироби і напівфабрикати, що виготовлені на кухні або в підсобних виробничих цехах підприємства.

Продаж продовольчих товарів за межами торговельного приміщення здійснюється у спеціально відведених для цього місцях з дозволу органів санітарно-епідеміологічного нагляду та за умови дотримання встановлених для цих товарів температурного режиму зберігання, а також вимог санітарних норм і правил [195].

У сфері громадського харчування головним валовим показником є *роздрібний товарооборот* - обсяг продажів напівфабрикатів власного виробництва, а також кулінарних та кондитерських виробів іншим підприємствам. У роздрібний товарооборот громадського харчування не включаються: вартість сировини замовника; вартість тари, яка повернена постачальникам; внутрішній відпуск продукції і товарів в межах організації громадського харчування.

Не менш важливим показником у сфері громадського харчування є показник *валової продукції* - сума реалізованих торгових націнок.

Організація обліку діяльності підприємств громадського харчування

Відпуск готової продукції з виробництва на реалізацію здійснюється на основі наступних первинних документів: денних забірних листків, накладних, а у випадку відпуску готової продукції стороннім організаціям – накладних на відпуск на сторону.

Якщо роздаткова відокремлена від виробництва, відпуск продукції кухнею оформляється *денними забірними листками*, які складаються в двох екземплярах. В денному забірному листку вказується назва виробів (страв), продажна ціна виробу, кількість виробів по годинам відпуску. Готові вироби, реалізовані до кінця дня не в повному обсязі, підлягають поверненню в виробництво і вказуються в графі «повернуто». Приклад заповнення денного забірної листка наведено в додатку 34. При наявності кількох денних забірних листків (накладних) на відпуск із кухні страв рекомендується складати опис денних забірних листків або накладних.

Інформація про об'єми реалізованих покупцям кулінарних виробів власного виробництва і покупних товарів за місяць збирається в *реєстрі товарообігу*, в якій щоденно заноситься загальна сума виручки від реалізації Z-звіту РРО. Зразок реєстру товарообороту наведено в додатку 34.

ПГХ може прийняти рішення про реалізацію страв на протязі дня за різними цінами. Це рішення повинне бути оформлене наказом керівника підприємства. В обов'язковому порядку розрахунок цін, за яким страва реалізується покупцям в денний та вечірній час, має бути наведений в *калькуляційній картці* (додаток 35).

На денних забірних листках дозволяють зробити відповідні записи в *реєстрі реалізованих страв* (додаток 35). На основі реєстру реалізованих страв ведеться реєстр обліку продуктів на кухні. В калькуляційну картку занесені продукти за продажною ціною. Загальна сума лінійки «Реалізовано» буде відображати реалізацію страви за вечірньою (більшою) ціною.

Робота кондитерських цехів регламентується щоденним плановим завданням по випуску продукції в натуральному виразі. Завідуючий кондитерським цехом (кондитер) складає *наряд-заказ* на виробництво кондитерських та інших виробів, який затверджується керівником підприємства. На основі наряд-заказу завідуючий цехом складає розрахунок потреби сировини за встановленими нормами та визначає кількість сировини, що підлягає відпуску зі складу з подальшою перевіркою бухгалтерією.

Кожний день матеріально відповідальна особа складає звіт про рух готових виробів, додає до нього відповідні документи та здає звіт в бухгалтерію.

Товарний звіт – звітний документ матеріально-відповідальних осіб для здійснення контролю за збереженням і обліку руху продуктів і готової продукції. Відповідальність за своєчасне і якісне складання звітів, достовірність даних, наведених у них, подання звітів у встановлені строки для відображення у бухгалтерському обліку несуть матеріально-відповідальні особи, які складають звіт [15].

Під час проведення інвентаризації комісія складає *акт про зняття залишків продуктів, напівфабрикатів і готових виробів кухні*. Залишки напівфабрикатів і нереалізованих готових виробів перераховують у сировину за нормами рецептур.

Для оформлення передачі товарів і тари під час зміни матеріально відповідальних осіб застосовують *акт про передачу товарів і тари*. Акт складають у трьох примірниках (для осіб, які здають і приймають, а також для бухгалтерії).

Акт про продаж і відпуск виробів з кухні застосовують у всіх закладах громадського харчування. Він містить дані про реалізацію продукції за найменуваннями, кількістю та вартістю. На підставі актів накопичують дані про реалізацію продукції звітного періоду для відображення в бухгалтерському та податковому обліку.

Звіт про рух продуктів і тари по кухні складають у сумарному виразі за обліковими цінами. У ньому відображають дані про надходження продовольчої сировини і продуктів від постачальників.

Облік товарів у закладах громадського харчування може вестися за цінами придбання або продажними цінами. Якщо заклади громадського харчування є платниками ПДВ, то у разі придбання товарів за наявності податкової накладної вони мають право на податковий кредит. Придбані товари відображаються за дебетом рахунку 28 «Товари» за купівельною вартістю без ПДВ.

Для обліку товарів за продажними цінами націнку закладу громадського харчування відображають на субрахунку 285 «Торгова націнка», за дебетом якого відображається зменшення сум націнок, а за кредитом — їх збільшення. Заклади громадського харчування, отримуючи товари у тарі, ведуть поточний облік тари. Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено субрахунок 284 «Тара під товарами», де ведеться облік наявності і руху тари під товарами й порожньої тари.

Облік товарів у буфетах і дрібнороздрібній торговельній мережі ведуть на рахунку 28 «Товари», субрахунку 282 «Товари в торгівлі» за цінами продажу. Якщо облікова ціна товарів у коморі та у виробництві нижча, ніж ціна продажу в буфеті, то необхідно відобразити націнку буфету і ПДВ за дебетом субрахунка 282 «Товари в торгівлі» і кредитом субрахунка 285 «Торгова націнка».

Продукція власного виробництва, кулінарні вироби та напівфабрикати, придбані на стороні для подальшого продажу без додаткової обробки, обліковуються як куповані товари. Власні напівфабрикати, кулінарні, кондитерські вироби, а також куповані товари підлягають обліку у вагових одиницях, а обідня продукція – поштучно, в асортиментному розрізі страв.

Рахунок 285 доцільно вводити тоді, коли виписується остання видаткова накладна. На підприємствах громадського харчування, незалежно від кількості складських, виробничих і торгових приміщень, *організація зберігання, виробництва і продажу зводиться до однієї із трьох схем:*

1) якщо зберігання, виробництво і продаж зосереджені в одному приміщенні, то рахунок 285 вводиться в облік одразу при оприбуткуванні товарів;

2) якщо товари, напівфабрикати і харчова сировина спочатку оприбутковуються на склад, а потім в міру потреби видаються для приготування страв - рахунок 285 може бути введений або при оприбуткуванні на склад, або на етапі передачі у виробництво;

3) якщо товари, напівфабрикати і харчова сировина спочатку оприбутковуються на склад, а потім в міру потреби видаються в буфет чи іншу роздрібну точку, щоб звідти готові до вживання вироби передати особі (бригаді), яка обслуговує відвідувачів, то рахунок 285 може бути введений на будь-якому етапі переміщення товарів.

Особливістю обліку витрат ПГХ є одночасне застосування як рахунків, призначених для обліку операцій у торгівлі (субрахунки рахунка 28), так і суто виробничих рахунків (20, 23, 24, 25, 26 тощо).

Громадському харчуванню властиві такі основні частини собівартості:

- витрати виробництва;
- витрати обігу;
- витрати споживання (обслуговування).

Облік витрат виготовлених страв та відображення їх реалізації на ПГХ певною мірою залежить від того, за якими цінами ведеться облік сировини у коморі (за цінами придбання чи за цінами реалізації). Якщо облік сировини ведеться за закупівельними цінами, на рахунку 23 «Виробництво» відображається тільки вартість продуктів (сировини), витрачених на виробництво власної продукції. Решта витрат діяльності відображається в загальному порядку на рахунках 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

Синтетичний облік товарів і сировини у виробництві ведуть на рахунку 23 «Виробництво». За дебетом рахунка 23 відображають вартість товарів і сировини, що надійшли у виробництво, а за кредитом – вартість використаної сировини на виготовлення продукції власного виробництва, вартість повернутих товарів і сировини до комори, вартість нестачі товарів і сировини [201]. Дебетове сальдо рахунка 23 «Виробництво» показує вартість залишків сировини, що не пройшла кулінарне оброблення, сировини в напівфабрикатах і готових виробів, які не реалізовані та знаходяться у виробництві. Аналітичний облік товарів і сировини ведуть щодо кожного виробництва і матеріально відповідальної особи.

Облік товарів і сировини в кондитерських цехах ведуть на рахунку 23 «Виробництво» за цінами продажу. За дебетом рахунка 23 «Виробництво» показують надходження сировини і товарів до кондитерського цеху, а за кредитом - вартість списаних готових виробів у видаток під час передачі їх до комори (експедиції), вартість готових виробів, товарів і сировини, яких нестачає, вартість переданих товарів і сировини до комори тощо.

Для обліку товарів і сировини в цехах з виробництва напівфабрикатів використовують рахунок 23 «Виробництво». Облік м'яса ведуть за купівельними цінами, облік напівфабрикатів - за цінами продажу, видами

м'яса і напівфабрикатів (за матеріально відповідальними особами). Різницю в оцінці м'яса за купівельними цінами і вартістю м'яса за нормами виходу та цінами продажу крупнокускових напівфабрикатів відображають за дебетом субрахунку 285 «Торгова націнка» і кредитом рахунка 23 «Виробництво». Перевищення нормативного виходу напівфабрикатів над вартістю м'яса відображають на цих же рахунках методом «червоного сторно». Різницю між фактичною і нормативною вартістю відображають шляхом звичайного запису за дебетом субрахунку 285 «Торгова націнка» і кредитом рахунка 23 «Виробництво» або методом «червоного сторно».

Національні Положення бухгалтерського обліку дозволяють відображати в обліку процес виготовлення страв без використання виробничого 23-го рахунка. Так, обліковувати виробництво можна з використанням рахунка 282 «Товари в обліку», застосовуючи окремий субрахунок другого порядку, наприклад 2823 «Кухня». Після реалізації собівартість продукції слід списати з кредиту субрахунка другого порядку 2823 в дебет рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів», а також відсторнувати операцію нарахування торговельної націнки (табл. 1,2 додатка 36).

Реалізація товарів на ПГХ здійснюється через буфети, магазини кулінарних виробів, дрібнороздрібну торговельну мережу.

Для відображення вартості реалізованих товарів на рахунку 90 «Собівартість реалізації» розраховану суму націнок і ПДВ за реалізовані товари відображають за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» і кредитом рахунка 285 «Торгова націнка» методом «червоного сторно». Фактичну вартість реалізованих товарів (без торгової націнки і ПДВ) відображають за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації». За кредитом цього рахунка відображають списання їх в порядку закриття оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для обліку доходу від реалізації використовують рахунок 70 «Доходи від реалізації», субрахунок 702 «Доходи від реалізації товарів». За кредитом цього субрахунка відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (ПДВ та інше) і списання їх у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Дохід від реалізації товарів визначається за методом нарахування, тобто в момент відпуску товарів покупцям.

Дохід від реалізації послуг (доставка і зберігання товарів тощо) ПГХ обліковують на субрахунку 703 «Доходи від реалізації послуг».

Сума наданих знижок покупцям після реалізації товарів і вартість повернутих покупцем товарів, які підлягають вирахуванню з доходу, відображаються за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу», за кредитом — списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Приклад 7. Для приготування страв в кафе впродовж звітної місяця були здійснені витрати:

- списано сировини на суму 13000-00 грн. (без ПДВ);
- нараховано заробітну плату працівникам, задіяним на виготовленні страв 4000-00грн.;
- нараховано внески на заробітну плату 1400-00 грн.;
- амортизація основних засобів виробничого призначення 300-00грн.;
- оренда приміщення кухні 600-00 грн. (без ПДВ);
- комунальні послуги, надані виробничому приміщенню 400-00 грн..

Торгова націнка при передачі готової продукції з кухні до залу – 40% (з урахуванням ПДВ). Нереалізована готова продукція впродовж місяця на суму 6000-00 грн. з ПДВ була повернута у виробництво. За звітний місяць по акту інвентаризації виявлено недостачу на суму 1200-00 грн. з ПДВ, (вина матеріально відповідальної особи не встановлена). Решта готових виробів була реалізована. Облік операцій наведено в таблиці 2.31.

Таблиця 2.31

Кореспонденція рахунків з обліку діяльності підприємств громадського харчування

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	Передає сировина з комори на кухню	13000-00	23	281
2	Нарахована заробітна плата працівникам, задіяним на приготуванні страв	4000-00	23	661
3	Нараховані внески на обов'язкове соціальне страхування на заробітну плату працівників	1400-00	23	651-653
4	Оренда приміщення кухні	600-00	23*	685
5	Амортизація виробничих основних засобів	300-00	23	131
6	Комунальні послуги звітної періоду	400-00	23	631
7	Торгова націнка на готові товари (без ПДВ): (13000+4000+1400+600+300+400)х0,4	7880-00	23	285
8	Передача готових товарів в зал для реалізації (13000+4000+1400+600+300+400)+7880	27580-00	282	23
9	Списання товарів в звітному місяці:			
9.1	Повернення нереалізованих товарів у виробництво:			
	- списання реалізаційної вартості	6000-00	23	282
	- сторнування торгової націнки (6000 - 6000:1,4) методом сторно	1714 -29	23	285
9.2	Списання недостачі, виявленої при інвентаризації (1200-00):			
	- списання вартості товарів без торгової націнки (1200:1,4)	857-14	947	282
	- списання торгової націнки (1200 – 857-14)	342-86	285	282

№ з/п	Зміст операцій	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
	- донарахування податкових зобов'язань по ПДВ (1200:6)	200-00	947	641
9.3	Визнання доходу від реалізації товарів:			
	- виручка від реалізації товарів звітного місяця за різними формами розрахунків зі споживачами (27580 - 6000 – 1200)	20380-00	301,311,36 1,681	702
	- податкові зобов'язання по ПДВ (20380:6)	3396-67	702	641 (643)**
	- вартість реалізації без ПДВ списується на фінансові результати від операційної діяльності	16983-33	702	791
	- списання собівартості реалізованих товарів (20380:1,4)	14557-14	902	282
	- сторнування торгової націнки на реалізовані товари (20380 – 14557-14)	5822-86	285	282
	- списання собівартості на фінансові результати від операційної діяльності***	14557-14	791	902

* Кафе застосовує для обліку прямих та загальновиrobничих витрат рахунок 23 “Виробництво”.

** При реалізації за першою подією (відвантаження на умовах оплати в наступних періодах, реалізація за готівковим або безготівковим розрахунком в звітному періоді) виникають податкові зобов'язання, що підлягають відображенню в Декларації по ПДВ та обліковуються за кредитом рах.641. Якщо реалізація відбулась на умовах розрахунків зі споживачами авансовими платежами – податкові зобов'язання виникають в момент одержання авансу, тому в періоді відвантаження сума ПДВ в документах на відвантаження буде обліковуватись за кредитом рах.643.

*** Дохід від реалізації товарів складає: 16983-33 – 14557-14=2426,19 (грн.).

Питання для контролю:

1. Які з правил організації торговельної діяльності забезпечують реалізацію основних положень Закону України “Про захист прав споживачів”?

2. В яких випадках товари обліковуються виключно за роздрібними цінами?

3. Коли підприємство може здійснювати торговельну діяльність без застосування РРО?

4. Як обліковуються транспортні витрати, пов'язані з доставкою товарів?

5. Назвіть особливості обліку та вимоги податкового законодавства до операцій повернення товарів?

6. Назвіть основні правила проведення уцінки товарів.

7. Охарактеризуйте особливості економіко-правового поля та облік операцій комісійної торгівлі.

8. Охарактеризуйте особливості економіко-правового поля та облік операцій реалізації товарів в розстрочку.

9. Охарактеризуйте особливості економіко-правового поля та облік операцій виїзної торгівлі.

10. Як класифікуються витрати торговельної діяльності?
11. Назвіть основні відмінності в організації обліку витрат на підприємствах торгівлі та підприємствах громадського харчування.
12. На яких етапах руху товарних запасів на підприємствах громадського харчування формується торгова націнка?
13. Охарактеризуйте послідовність формування фінансових результатів на підприємствах громадського харчування?
14. Назвіть методи визначення торговельної націнки на реалізовані товари.
15. Охарактеризуйте методику нарахування та облік резерву гарантійного обслуговування.

2.8. Облік діяльності страхових компаній

Економіко-правове регулювання страхової діяльності

Відповідно до Закону України «Про страхування» страхування – це вид цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів громадян та юридичних осіб у разі настання певних подій (страхових випадків), визначених договором страхування або чинним законодавством за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати громадянами та юридичними особами страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та доходів від розміщення коштів цих фондів.

Система економічних відносин, яка сприяє укладанню договорів страхування, становить страховий ринок.

Зміст характерних для страхової діяльності визначень наведено в додатку 5.

Порядок створення страхових організацій, як суб'єктів підприємницької діяльності регулюється Законами України «Про підприємства в Україні», «Про підприємництво», «Про господарські товариства». Особливості створення і функціонування страховиків встановлено страховим законодавством. [51]. Страховиками визнаються фінансові установи, які створені у формі акціонерних, повних, командитних товариств або товариств з додатковою відповідальністю, а також отримали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності. Учасників страховика повинно бути не менше трьох. Страхову діяльність в Україні можуть здійснювати тільки страховики-резиденти України.

Страхові товариства створюються і діють на підставі установчих документів (установчий договір, статут). Загальний розмір внесків страховика до статутних фондів інших страховиків України не може перевищувати 30 відсоткового власного статутного фонду, в т.ч. розмір внеску до статутного фонду окремого страховика не може перевищувати 10%.

Страхове товариство набирає прав юридичної особи з дня його державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Реєстрація здійснюється в органах місцевої державної адміністрації.

Ліцензування страхової діяльності здійснює уповноважений орган. Страховики, які отримали ліцензію на страхування життя, не мають права займатися іншим видами страхування.

Страховики мають право створювати на території України та за її межами на правах відокремлених підрозділів страховиків представництва, філії, що здійснюють свою діяльність тільки на території України за видами страхування, на які страховик отримав ліцензії.

Діяльність страховика здійснюється на підставі правил страхування, затверджених Уповноваженим органом. Правила регулюють організаційні, фінансові, правові та інші стосунки між страховиком і страхувальником щодо укладання договорів конкретного виду добровільного страхування.

На підставі правил між страховиком і страхувальником укладається договір страхування.

Порядок та умови проведення обов'язкового страхування визначаються нормативними актами, прийнятими Кабінетом Міністрів України.

Страховики можуть здійснювати свою діяльність за участю страхових посередників (страхових агентів, страхових або перестрахових брокерів). Через них можуть укладатися договори страхування, здійснюватися страхові платежі за договорами страхування (перестраховання), страхові виплати, інші операції.

Державний нагляд за страховою діяльністю здійснює уповноважений орган, який є центральним органом виконавчої влади.

Облік страхових платежів

Отримані страхувальниками страхові платежі розподіляються в обліку на два грошові потоки – доходи та страхові резерви.

Для здійснення контролю за своєчасною та повною сплатою страхувальниками та страховими посередниками страхових платежів страховики застосовують метод нарахування, тобто відображення надходження страхових платежів в момент виникнення у страхувальника зобов'язань перед страхувальником.

Облік розрахунків зі страхувальниками та страховими посередниками здійснюється на активно-пасивному рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», який може доповнюватися субрахунками з використанням рахунків третього порядку до субрахунків:

363 «Розрахунки із страхувальниками»

3631 «Розрахунки з вітчизняними страхувальниками»

3632 «Розрахунки з вітчизняними перестраховальниками»

3633 «Розрахунки з іноземними страхувальниками»

3634 «Розрахунки з іноземними перестраховальниками»

364 «Розрахунки із страховими посередниками»

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається сума належних страховику у звітному періоді страхових платежів (страхових премій, страхових внесків) за договорами страхування (перестрахування) у кореспонденції з рахунком 76 «Страхові платежі», за кредитом – сума одержаних страхових платежів у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів або рахунком обліку розрахунків з страховими агентами – суб'єктами підприємницької діяльності. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за договорами страхування (перестрахування).

Аналітичний облік розрахунків із страхування ведеться за кожним страхувальником та перестрахувальником.

Порядок відображення в обліку страхових платежів залежить від умов їхньої сплати страхувальником, визначених договором страхування.

Договір страхування ризикових видів страхування набирає чинності з моменту першого страхового платежу.

На суму одержаного страхового платежу робиться запис:

Дт 31 «Рахунки в банках»

Кт 363 «Розрахунки із страхувальниками».

На суму належних страховику за договором страхування страхових платежів:

Дт 363 «Розрахунки із страхувальниками»

Кт 76 «Страхові платежі»,

одночасно на суму належних страховику страхових платежів:

Дт 76 «Страхові платежі»

Кт 7031 «Зароблені страхові платежі».

Якщо в договорі страхування життя передбачено періодичну сплату страхових внесків, вони відображаються в обліку в тому звітному періоді, до якого належать терміни сплати цих внесків.

Якщо страхові платежі сплачені наперед, вони обліковуються як заборгованість за розрахунками з одержаних авансів.

На суму отриманих авансових внесків:

Дт 31 «Розрахунки в банках»

Кт 68 «Розрахунки за авансами одержаними».

Після набрання чинності договору страхування робиться запис:

Дт 68 «Розрахунки за авансами одержаними»

Кт 363 «Розрахунки із страхувальниками».

Нарахування страхових платежів: Дт 363 Кт 76.

Одночасно нараховані страхові платежі списуються на рахунок обліку зароблених страхових платежів:

Дт 76 Кт 7031

Згідно з умовами укладених договорів можна виділити чотири групи договорів страхування залежно від умов набрання ним чинності та сплати страхових платежів:

1. Договір страхування набирає чинності з моменту внесення першого страхового платежу. Внесення платежів здійснюється частками впродовж дії договору страхування.

2. Договір страхування набирає чинності із зазначеної в ньому дати, незалежно від терміну сплати страхових платежів.

3. Договір страхування набирає чинності з моменту внесення страхового платежу, який сплачується одноразово.

4. Договір страхування, страхові платежі за яким вносяться авансом.

Приклад. Впродовж другого кварталу СК «Альфа» уклала 30 тис. договорів страхування майна із загальною сумою страхових платежів 17115 тис. грн. Отримано авансових платежів на сум 250 тис. грн.

Відповідно до умов укладених договорів, які належать до першої групи із загальною сумою страхових платежів 13880 тис. грн., страхові платежі вносяться щоквартально частками по 3470 тис. грн. кожного кварталу. Впродовж другого кварталу за цим договорами отримано страхових платежів на суму 2250 тис. грн., т. б. частина договорів із загальною сумою страхових платежів 4880 тис. грн. не набрала чинності в другому кварталі.

Умови договорів, які належать до другої групи, передбачають набрання ними чинності 1 червня, страхові платежі в сумі 1050 тис. грн. сплачуються в липні.

Договори страхування третьої групи набирають чинності з моменту внесення страхового платежу. За цими договорами страхові платежі в сумі 2185 тис. грн. надійшли на рахунок страховика в квітні.

Бухгалтерські записи за цими операціями (табл. 2.32):

Кореспонденція рахунків з обліку страхових платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Належні страхові платежі відповідно до укладених договорів	363	76	12235
2	Списання страхових платежів на рахунок обліку зароблених страхових платежів	76	7031	12235
3	Надходження страхових платежів відповідно до договорів страхування	31	363	4435
4	Отримання авансових платежів	31	681	250
5	На суму авансових платежів, які належать до договорів, що набрали чинності в другому кварталі	681	363	20
6	Урахування авансових платежів другого кварталу (запис буде зроблено за підсумками третього кварталу)	681	363	280

У випадку утримання страхових платежів із суми належного страхувальнику страхового відшкодування згідно умов договору страхування такий запис відображається:

Дт 904 «Страхові виплати»

Кт 363 «Розрахунки із страхувальниками»

Одночасно робиться запис:

Дт 363 «Розрахунки із страхувальниками»

Кт 76 «Страхові платежі»

Якщо страхувальник не сплатив страхових платежів, договір страхування визнається недійсним і сума нарахованих, але не сплачених страхових платежів сторнується.

Якщо страховик здійснює страхову діяльність через відокремлені підрозділи страховика (філії) та шляхом залучення страхових посередників, то такі розрахунки обліковуються на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» на субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» та на субрахунку 364 «Розрахунки із страховими посередниками».

Приклад. У першому кварталі страхова компанія отримала від філії 220 тис. грн. страхових платежів, а від агента відповідно до укладеної агентської угоди та наданого агентом звіту – 54 тис. грн. страхових платежів. На рахунок страховика надійшли всі кошти у звітному кварталі. Належна страховому агенту комісійна винагорода становить 1080 грн.

Бухгалтерські записи за цими операціями (табл. 2.33):

Таблиця 2.33

Кореспонденція рахунків з обліку страхових платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Належні до сплати відокремленим підрозділом (філією) страхові платежі	363	76	220
2	Списання страхових платежів на рахунок обліку зароблених страхових платежів	76	7031	220
3	Отримання страхових платежів від філій	31	683	220
4	Належні страховику страхові платежі відповідно до наданого страховим агентом звіту	364	76	54
5	Списання страхових платежів на рахунок зароблених страхових платежів	76	7031	54
6	Надійшли страхові платежі від страхового посередника	31	364	54
7	Належна страховому агенту комісійна винагорода	93	364	1080

Згідно вимог страхового законодавства страховик повинен здійснювати аналітичний облік страхових платежів за видами страхування. Облік страхових платежів здійснюється на пасивному рахунку 76 «Страхові платежі» за видами страхування. За кредитом рахунку 76 відображається сума надходжень страхових платежів, за дебетом – повернення страхувальниками страхових платежів у разі дострокового припинення договору страхування [51, стаття 28].

Накопичення даних щодо надходження страхових платежів та їх повернення за видами страхування здійснюється за такою формою (табл. 2.34):

Таблиця 2.34

Відомість обліку надходження страхових платежів

№ з/п	Дата	Страховальники	Обороти за рахунком 76 "Страхові платежі"		Види страхування			
			Дебет	Кредит	01	02
							
	Всього							

На суму страхових платежів, належних до повернення страхувальникам у зв'язку із достроковим припиненням договору страхування робиться запис:

Дт 363 «Страхові платежі»

Кт 76 «Розрахунки із страхувальниками»

Перерахування цих коштів:

Дт 363 «Розрахунки із страхувальниками»

Кт 31 «Рахунки в банках»

Страхове законодавство вимагає від страховиків формування страхових резервів у тих валютах, в яких вони несуть відповідальність згідно з договорами страхування. Тому виникає необхідність ведення аналітичного обліку страхових платежів за видами валют. Якщо договір страхування укладено із страхувальником-нерезидентом і страхові платежі сплачуються в іноземній валюті, то курсові різниці списуються з субрахунку 3632 «Розрахунки з іноземними страхувальниками» в кореспонденції з рахунком 71 «Інший операційний дохід».

Приклад. Страхувальник уклав договір страхування з нерезидентом на суму 1500\$ 5 травня. Курс НБУ – 5 грн. за 1\$. Перераховані страхові платежі в червні. Курс долара – 5,10 грн. за 1\$. В обліку здійснюються такі записи (табл. 2.35):

Таблиця 2.35

Кореспонденція рахунків з обліку страхових платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Належні страхові платежі відповідно до укладеного договору	3632	76	7500
2	Списання страхових платежів на рахунок обліку зароблених страхових платежів	76	7031	7500
3	Надійшли страхові платежі відповідно до договорів страхування	31	3632	7650
4	Списується сума курсової різниці	3632	714	150

Облік страхових резервів

Згідно страхового законодавства всі резерви страховика діляться на технічні резерви (інші, ніж резерви із страхування життя) і резерви із страхування життя.

Найпоширенішими є такі види страхових резервів:

- резерви незароблених премій;
- резерви ризиків, що не минули;
- резерви неврегульованих збитків;
- резерви збитків, що сталися, але не заявлені;
- резерви катастрофічних збитків і коливань збитковості;
- резерви із страхування життя (в т.ч. резерв довгострокових зобов'язань та резерв належних виплат страхових сум).

Облік страхових резервів ведеться на рахунку 49 "Страхові резерви" за такими субрахунками:

491 «Технічні резерви»

492 «Резерви із страхування життя»

493 «Частка перестраховиків у технічних резервах»

494 «Частка перестраховиків у резервах із страхування життя»

495 «Результат зміни технічних резервів»

496 «Результат зміни резервів із страхування життя»

Субрахунки 491 «Технічні резерви» і 492 «Резерви із страхування життя» – пасивні. Вони використовуються для обліку джерел коштів, які залучені для формування страхових резервів.

Субрахунки 493 «Частка перестраховиків у технічних резервах» і 494 «Частка перестраховиків у резервах із страхування життя» є регулюючими контр пасивними і дозволяють визначити величину страхових резервів, які передані перестраховику.

Субрахунки 495 «Результат зміни технічних резервів» і 496 «Результат зміни резервів із страхування життя» є результативними. За їх допомогою можна визначити результати зміни відповідних страхових резервів з урахуванням операцій перестрахування та їхній вплив на фінансові результати страховика.

Страховики проводять розрахунок страхових резервів згідно статті 31 Закону України «Про страхування».

З метою забезпечення обліку технічних резервів за їхніми видами субрахунки 491, 493 та 495 доповнюються відповідними рахунками третього порядку:

4911 «Резерви незароблених премій»

4912 «Резерви збитків»

4931 «Частка перестраховиків у резервах незароблених премій»

4932 «Частка перестраховиків у резервах збитків»

4951 «Результат зміни резервів незароблених премій»

4952 «Результат зміни резервів збитків»

Результат зміни резервів незароблених премій визначається шляхом порівняння залишків резервів незароблених премій на початок і кінець звітного періоду.

Приклад. Величина резервів незароблених премій станом на 1 січня становить 150 тис. грн., станом на 1 лютого – 140 тис. грн. За підсумками січня в бухгалтерському обліку здійснюються такі записи (табл. 2,36):

Таблиця 2.36

Кореспонденція рахунків з обліку страхових резервів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Результат зміни резервів незароблених премій	4951	4911	140
		4911	4951	150
2	Відображено зароблені страхові платежі	4951	7031	10

Аналітичний облік технічних резервів здійснюють за видами страхування та за видами валюти, в яких страховики несуть відповідальність за своїми страховими зобов'язаннями незалежно від того, в якій валюті сплачуються страхові платежі.

Для того, щоб відокремити в обліку частку перестраховиків у страхових резервах, застосовують брутто-метод формування страхових резервів. Він передбачає базу розрахунку страхових резервів у вигляді усієї суми надходжень страхових платежів. При цьому частина страхових платежів, яка сплачується перестраховикам, є базою розрахунку частки перестраховиків у страхових резервах.

Суми часток перестраховиків у резервах незароблених премій на звітну дату обчислюють у такому порядку:

- сума часток страхових платежів, сплачених (нарахованих) перестраховикам впродовж перших трьох місяців цього періоду, множиться на одну четверту;
- сума часток страхових платежів, сплачених (нарахованих) перестраховикам впродовж останніх трьох місяців розрахункового періоду, множиться на три четвертих;
- отримані добутки додаються.

Суми часток страхових платежів, які беруться для розрахунку, не можуть бути меншими 80% загальної суми сплачених перестраховикам часток.

В бухгалтерському обліку роблять записи:

- на величину часток перестраховиків у резервах незароблених премій на звітну дату:

Дт 4931 «Частка перестраховиків у резервах незароблених премій»

Кт 4951 «Результат зміни резервів незароблених премій»

- на величину часток перестраховиків у резервах незароблених премій неминуло звітну дату:

Дт 4951 «Результат зміни резервів незароблених премій»

Кт 4931 «Частка перестраховиків у резервах незароблених премій»

Порівнюючи дебет і кредит субрахунку 4951, можна визначити результат зміни частки перестраховиків у резервах незароблених премій, який збільшує (зменшує) зароблені страхові платежі.

Приклад. На підставі відповідних розрахунків частка перестраховиків у резервах незароблених премій становила:

станом на 1 квітня – 80 тис. грн.;

станом на 1 травня – 50 тис. грн.

У бухгалтерському обліку за наслідками квітня здійснюють такі записи (табл. 2.37):

Таблиця 2.37

Кореспонденція рахунків з обліку часток перестраховиків у страхових резервах

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	На величину часток перестраховиків у резервах незароблених премій на 1 квітня	4951	4931	80
2	На величину часток перестраховиків у резервах незароблених премій на 1 травня	4931	4951	50

Результат зміни частки перестраховиків у резервах незароблених премій 30 тис. грн. – зменшує зароблені страхові платежі.

На суму часток перестраховиків у страхових резервах збільшується величина доходів від страхової діяльності.

Бухгалтерський облік резервів збитків здійснюють на субрахунку 4912 "Резерви збитків". Величина резервів збитків відображається:

- на звітну дату:

Дт 4952 «Результат зміни резервів збитків»

Кт 4912 «Резерви збитків»

- на минулу звітну дату:

Дт 4912 «Резерви збитків»

Кт 4952 «Результат зміни резервів збитків»

Сальдо субрахунку 4912 «Резерви збитків» щомісячно списується в кореспонденції з рахунком 949 «Інші витрати операційної діяльності» або 719 "інші доходи від операційної діяльності".

У випадках перестраховування ризиків у перестраховиків виникає право вимоги до перестраховиків згідно з укладеними договорами перестраховування. Величина такої вимоги відображається в обліку на субрахунку 4932 «Частка перестраховиків у резервах збитків».

Приклад. Станом на 1 квітня СК «Княжа» мала вимоги страхувальників на суму 120 тис. грн., станом на 1 травня – на суму 50 тис. грн.; частка перестраховиків у резервах збитків станом на 1 травня становила 10 тис. грн.

Бухгалтерські записи для визначення впливу резервів збитків на фінансові результати страховика такі (табл. 2.38):

Таблиця 2.38

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів діяльності страховика

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
	За підсумками березня			
1.	Величина резервів збитків на 1.04	4952	4912	120
2.	Величина резервів збитків списується на витрати	949	4952	120

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
	За підсумками квітня			
3.	Величина резервів збитків на 1.05	4952	4912	50
4.	Величина резервів збитків на 1.04	4912	4952	120
5.	Частка пер страховиків у резервах збитків	4932	4952	10
6.	Списання результату зміни резервів збитків на доходи страховика	719	4952	80

Облік резервів збитків на звітну дату ведеться у спеціальному журналі.

Журнал обліку заявлених збитків ведеться за видами страхування (додаток 37) у хронологічному порядку з початку звітного року.

Облік резервів із страхування життя

Облік резервів із страхування життя ведеться окремо від технічних резервів на окремому банківському рахунку із застосуванням субрахунку 492 "Резерви із страхування життя", який доповнюється субрахунками (рахунками третього порядку):

4921 «Резерви довгострокових зобов'язань»,

4922 «Резерви належних виплат».

Узагальнення результатів змін резервів із страхування життя здійснюють на рахунках третього порядку субрахунку 496 «Результат зміни резервів із страхування життя», а саме:

4961 «Результат зміни резервів довгострокових зобов'язань»,

4962 «Результат зміни резервів належних виплат».

Резерви довгострокових зобов'язань розраховуються згідно з методикою, встановленою Уповноваженим органом за кожним договором страхування з урахуванням отриманих нетто-премій та норми доходності активів, яка використовувалась при розрахунку страхових тарифів [193]

Розрахунок резервів довгострокових зобов'язань доцільно проводити в таблиці за видами страхування (додаток 38).

Сума резервів довгострокових зобов'язань, розрахована згідно методики, відображається записом:

- на звітну дату:

Дт 4961 «Результат зміни резервів довгострокових зобов'язань»

Кт 4921 «Резерви довгострокових зобов'язань»

- на минулу звітну дату:

Дт 4921 «Резерви довгострокових зобов'язань»

Кт 4961 «Результат зміни резервів довгострокових зобов'язань»

Якщо ризики зі страхування життя були страховиками перестраховані, частка перестраховиків у резервах довгострокових зобов'язань відображається на рахунку 4941 "Частка перестраховиків у резервах довгострокових зобов'язань":

- на звітну дату:

Дт 4941 «Частка перестраховиків у резервах довгострокових зобов'язань»

Кт 4961 «Результат зміни резервів довгострокових зобов'язань»

- на минулу звітну дату:

Дт 4961 «Результат зміни резервів довгострокових зобов'язань»

Кт 4941 «Частка перестраховиків у резервах довгострокових зобов'язань»

Сальдо рахунку 4961 (дебетове або кредитове) списується на рахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» з наступним відображенням суми відповідно на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» або 719 «Інші доходи операційної діяльності».

Облік резервів належних виплат здійснюється на рахунку 4922 «Резерви належних виплат».

Величина резервів належних виплат відображається:

- на звітну дату:

Дт 4962 «Результат зміни резервів належних виплат»

Кт 4922 «Резерви належних виплат»

- на минулу звітну дату:

Дт 4922 «Резерви належних виплат»

Кт 4962 «Результат зміни резервів належних виплат»

Якщо ризик був перестрахований і в результаті настання страхового випадку у перестраховувальника виникає право вимоги до перестраховиків, то її величина обліковується на рахунку 4942 «Частка перестраховиків у резервах належних виплат».

Частка перестраховиків у резервах належних виплат відображається записом:

- на звітну дату:

Дт 4942 «Частка перестраховиків у резервах належних виплат»

Кт 4962 «Результат зміни резервів належних виплат»

- на минулу звітну дату:

Дт 4962 «Результат зміни резервів належних виплат»

Кт 4942 «Частка перестраховиків у резервах належних виплат»

Сальдо рахунку 4963 (дебетове або кредитове) списується на рахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» з наступним відображенням суми відповідно на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» або 719 «Інші доходи операційної діяльності».

Облік доходів та витрат страховика

Порядок бухгалтерського обліку доходів, витрат та складання фінансової звітності страховика має деякі особливості.

До доходів від страхової діяльності належать:

- зароблені страхові платежі, які є часткою від сум надходжень страхових платежів, що відповідає страховим ризикам, що минули повністю або частково на звітну дату;
- комісійні винагороди за перестраховування;
- частки від страхових сум і страхових відшкодувань, сплачені перестраховиками;
- повернені суми з централізованих страхових резервних фондів;
- повернені суми технічних резервів, інших, ніж резерв незароблених премій.

Зазначені складові доходу від страхової діяльності (крім зароблених страхових платежів) відображають на рахунках обліку грошових коштів у кореспонденції з рахунком 71 «Інший операційний дохід», з якого списують на рахунок 79 «Фінансові результати». Зароблені страхові платежі обліковують на субрахунку 7031 «Зароблені страхові платежі». Щомісяця на зазначений субрахунок списують:

- у кредит – отримані відповідно за договором страхування (перестраховування) страхові платежі у кореспонденції з рахунком 76 «Страхові платежі»;
- у дебет – суми часток страхових платежів, сплачених перестраховиком у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестраховування»; результат зміни резервів незароблених премій з урахуванням операцій перестраховування в кореспонденції із субрахунком 4951 «Результат зміни резервів незароблених премій».

Одержане внаслідок цих операцій сальдо субрахунку 7031 є заробленими страховими платежами. Зазначене сальдо щомісяця списують у кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати».

Приклад. СК "Арго" станом на 1 листопада мала:

- отримані страхові платежі у жовтні 5500 тис. грн.;
- з них сплачено перестраховикам – 300 тис. грн.;
- резерви незароблених премій станом на 1 жовтня – 24000 тис. грн.;
- резерви незароблених премій станом на 1 листопада – 26500 тис. грн.;
- частка перестраховиків у резервах незароблених премій станом на 1 жовтня – 2500 тис. грн.;
- частка перестраховиків у резервах незароблених премій станом на 1 листопада – 2300 тис. грн.

Ці операції в обліку відображаються (табл. 2.39):

Таблиця 2.39

Кореспонденція рахунків з обліку зароблених страхових платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дт	Кт	
1	Списання отриманих впродовж жовтня страхових платежів	76	7031	5500
2	Списання суми часток страхових платежів, сплачених перестраховиком	7031	705	300
3	Списується результат зміни резервів незароблених премій з урахуванням зміни частки перестраховиків у резервах незароблених премій	7031	4951	2700
4	Списується кредитове сальдо, яке становить зароблені страхові платежі	7031	79	2500

Узагальнення інформації про інші доходи від страхової діяльності здійснюється на рахунку 71 «Інший операційних доходів» субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Доходи, отримані від інвестування коштів страховика у вигляді банківських процентів, від володіння корпоративними правами, облігаціями, іншими цінними паперами обліковуються на рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

До витрат страховика належать:

- виплати страхових сум і страхових відшкодувань;
- відрахування до централізованих страхових резервних фондів;
- відрахування до технічних резервів, інші ніж резерв незароблених премій, у випадках і на умовах, передбачених актами чинного законодавства;
- витрати на страхування, які можна вважати такими, що належать до собівартості страхової послуги.

Виплати страхових сум та страхових відшкодувань є основним видом витрат страховика.

Облік виплачених страхових сум і страхових відшкодувань за договорами страхування і перестрахування ведеться на рахунку 904 «Страхові виплати». За дебетом цього рахунку відображаються здійснені страхові виплати, за кредитом – закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік здійснюється за видами страхування.

Приклад. У вересні страховик виплатив фізичним особам з каси страхової компанії 500 грн., юридичним особам за договором страхування життя, страхові внески за якими здійснюються частками впродовж усього терміну їхньої дії – на суму 20 тис. грн.

Бухгалтерські записи (табл. 2.40):

Таблиця 2.40

Кореспонденція рахунків з обліку нарахування та виплати страхових сум

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дт	Кт	
1	Нараховані страхові суми, які належать до сплати за договорами страхування життя	904	363	20
2	Виплата страхових сум за договорами страхування життя	363	31	20
3	Здійснено виплату страхових сум фізичним особам	904	30	5

Страховики можуть формувати резерви збитків за вимогами страхувальників. Їхнє збільшення впродовж звітного періоду відображають записом:

Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»

Кт 4952 «Результат зміни резервів збитків»

Витрати страховика прийнято поділяти на адміністративні, аквізиційні, інвестиційні, ліквідаційні.

Адміністративні витрати відображаються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», аквізиційні витрати, пов'язані з укладанням договорів страхування – на рахунку 93 «Витрати на збут».

Узагальнення інформації про собівартість наданих страхових послуг здійснюється на субрахунку 903 «Собівартість страхових послуг».

Щомісяця сума цих витрат списується з кредиту 903 субрахунку в дебет 79 рахунку.

Страховики, які здійснюють посередницьку діяльність на користь інших страховиків, повинні вести окремий облік цієї діяльності. Витрати, пов'язані з посередницькою діяльністю списуються з окремого субрахунку в кореспонденції з субрахунком 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Валовий фінансовий результат від страхової діяльності обчислюється як різниця між доходами від страхової діяльності та витратами страховика на надання страхових послуг.

Визначення фінансового результату від страхової діяльності здійснюється на рахунку третього порядку 7911 «Результат страхової діяльності».

За кредитом рахунку 7911 відображаються суми в порядку закриття рахунків доходів від страхової діяльності:

Дт 7031 «Зароблені страхові платежі»

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності»

За дебетом рахунку 7911 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку витрат страхової діяльності:

903 «Собівартість страхових послуг»

93 «Витрати на збут»

904 «Страхові виплати»

949 «Інші витрати операційної діяльності»

При визначенні кінцевого фінансового результату від страхової діяльності слід враховувати суму податку на прибуток. Об'єктом оподаткування

прибутку страхових компаній визначено валовий дохід від страхової діяльності, який включає суму страхових внесків, страхових платежів або страхових премій, нагромаджених страховиками впродовж звітного періоду за договорами страхування і перестрахування ризиків на території України або за її межами. Ставка податку визначена в розмірі 3% від суми валового доходу, отриманого від страхової діяльності.

Сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» в порядку його закриття списується на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». За рахунок нерозподіленого прибутку страховики можуть створювати вільні резерви.

Питання для контролю:

1. Якими нормативними документами регулюється порядок створення страхових організацій?
2. Який метод застосовують страховики для обліку страхових платежів?
3. Перерахуйте групи договорів страхування залежно від умов набрання ними чинності.
4. Особливості обліку страхових платежів, якщо страховик здійснює страхову діяльність через відокремлені підрозділи або шляхом залучення страхових посередників.
5. В якій валюті формуються страхові резерви?
6. Види страхових резервів.
7. Дайте характеристику рахунку 49 «Страхові резерви».
8. Як розраховуються суми часток перестраховиків у резервах незароблених премій на звітну дату?
9. В якому документі ведеться облік резервів збитків на звітну дату?
10. Чим відрізняється облік резервів зі страхування життя від обліку технічних резервів?
11. Методика розрахунку резервів довгострокових зобов'язань.
12. Що відноситься до доходів від страхової діяльності?
13. Що належить до витрат страховика?
14. Як відображається в обліку собівартість наданих страхових послуг?
15. Як визначається валовий фінансовий результат від страхової діяльності?

2.10. Організація обліку в банківських установах

Економіко-правове регулювання діяльності банківських установ

Банківська система – одна із стратегічно важливих галузей народного господарства, яка забезпечує як регулювання кредитно-грошового обігу, так і рух, перерозподіл та ефективне використання фінансових ресурсів. У вузькому розумінні банківська системи – це сукупність фінансових

посередників грошового ринку, які займаються банківською діяльністю. У більш ширшому контексті під банківською системою розуміють сукупність банків, банківської інфраструктури, банківського законодавства та банківського ринку [127, с.49].

У світі існують однорівневі та дворівневі банківські системи. Однорівнева система передбачає горизонтальні зв'язки між банками, які знаходяться на одній ієрархічній лінії, здійснення уніфікованих операцій, та виконання аналогічних функцій у кредитно-розрахунковому обслуговуванні клієнтів. Дворівнева система характерна для країн ринкової економіки і складається з двох рівнів. Верхній рівень представлений центральним банком, нижній рівень – комерційними банками.

В Україні, як і в більшості країн світу функціонує дворівнева банківська система, яка сформувалася в 1991 р. з прийняттям Закону «Про банки і банківську діяльність». Дворівневність банківської системи виявляється в тому, що, з одного боку, банки самостійні щодо НБУ і юридично йому не підпорядковані, тобто НБУ не є вищою інстанцією для банківських установ. З іншого – банки є піднаглядними НБУ, їх створення та діяльність безпосередньо залежать від нього. Дворівневний характер банківської системи підкреслює також рівноправність між банками одного рівня (тобто між усіма банками, за винятком центрального) [127, с.47].

Для НБУ, що виконує функції центрального банку в нашій країні, характерний високий рівень незалежності від інших структур. НБУ підзвітний тільки Верховній раді України і має право законодавчої ініціативи. Функції і права НБУ регламентовані Законом України «Про Національний банк України». Основним завданням НБУ є забезпечення стабільності грошової одиниці України. Він є центром з організації банківської справи в країні, навколо якого групуються банки і інші кредитні установи.

Банки – це установи, які акумулюють вільні ресурси клієнтів та інші грошові кошти, розподіляють їх відповідно до потреб між суб'єктами ринкових відносин, а також надають інші послуги.

Комерційний банк – це банк, що функціонує на другому рівні банківської системи, і який обслуговує, насамперед, підприємства та організації різних галузей народного господарства, а також фізичних осіб.

Головною метою діяльності банківських установ є залучення і ефективне використання мобілізованих грошових ресурсів для кредитування суб'єктів господарської діяльності і населення, розрахунково-касове обслуговування, виконання валютних та інших операцій.

Основна функція банків – посередництво при перерозподілі вільних грошових ресурсів, тобто залучення коштів від тих, хто ними тимчасово не користується, і передача тим, хто їх потребує [78, с.47].

Свої функції комерційні банки реалізують через виконання певного набору операцій:

- депозитні операції;
- надання кредитів;
- розрахунково-платіжні операції;
- валютні операції;
- інвестиційні операції;
- трастові послуги;
- послуги із збереження цінностей;
- консультаційні і інформаційні послуги;
- гарантійні та посередницькі послуги;
- факторингові, лізингові операції.

Банки в Україні можуть функціонувати як універсальні (виконують широке коло операцій; обслуговують багато галузей економіки) або як спеціалізовані (виконують окремі операції: іпотечні, інвестиційні банки тощо; обслуговують окремі галузі економіки: ощадні, сільськогосподарські, інноваційні банки).

Банки в Україні створюються у формі акціонерного товариства, товариства з обмеженою відповідальністю або кооперативного банку. Учасниками банку можуть бути юридичні і фізичні особи, резиденти та нерезиденти, а також держава в особі Кабінету Міністрів України або уповноважених ним органів.

Державна реєстрація банків здійснюється Національним банком України відповідно до вимог Закону України «Про банки та банківську діяльність» та нормативно-правових актів НБУ.

Банк має право здійснювати банківську діяльність тільки після отримання банківської ліцензії. Банківська ліцензія надається Національним банком України на підставі клопотання банку за наявності документів передбачених ст. 19 Закону України «Про банки та банківську діяльність».

Відповідно до ст. 48 Закону «Про банки і банківську діяльність» банкам заборонена діяльність у сфері матеріального виробництва, торгівлі (за винятком реалізації пам'ятних, ювілейних та інвестиційних монет) і страхування, крім виконання функцій страхового посередника.

Банківська діяльність завжди пов'язана із сукупністю банківських ризиків: ризик ліквідності, кредитний ризик, валютний ризик, ризик облікової ставки, ризик операцій із цінними паперами. Оскільки банківська діяльність здійснюється, у першу чергу, за рахунок залучених коштів, НБУ здійснює державне регулювання у сфері банківської діяльності, встановлює жорсткі економічні нормативи, у тому числі й нормативи ризиків.

Відносини банку з клієнтом регулюються законодавством України, нормативно-правовими актами Національного банку України та угодами (договорами) між клієнтом та банком. Банк зобов'язаний докладати максимальних зусиль для уникнення конфлікту інтересів працівників банку і клієнтів, а також конфлікту інтересів клієнтів банку. Банкам забороняється вимагати від клієнта придбання будь-яких товарів чи послуг від банку або від

спорідненої чи пов'язаної особи банку як обов'язкову умову надання банківських послуг.

Клієнт має право доступу до інформації щодо діяльності банку. Банки зобов'язані на вимогу клієнта надати таку інформацію:

1) відомості, які підлягають обов'язковій публікації, про фінансові показники діяльності банку та його економічний стан;

2) перелік керівників банку та його відокремлених підрозділів, а також фізичних та юридичних осіб, які мають істотну участь у банку;

3) перелік послуг, що надаються банком;

4) ціну банківських послуг;

5) іншу інформацію та консультації з питань надання банківських послуг.

Інформація щодо діяльності та фінансового стану клієнта, яка стала відомою банку у процесі обслуговування клієнта та взаємовідносин з ним чи третім особам при наданні послуг банку і розголошення якої може завдати матеріальної чи моральної шкоди клієнту, є банківською таємницею.

Особливості організації бухгалтерського обліку у банках

Регулювання системи бухгалтерського обліку в банківських установах України здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України, інших нормативних актів НБУ, внутрішньобанківських інструкцій, наказів щодо ведення бухгалтерського обліку в установі банку.

Стаття 68 Закону «Про банки і банківську діяльність» регламентує загальні засади ведення бухгалтерського обліку і звітності в банках. Відповідно до неї бухгалтерський облік має забезпечувати своєчасне та повне відображення всіх банківських операцій та надання користувачам достовірної інформації про стан активів і зобов'язань, результати фінансової діяльності та їх зміни.

Необхідно зауважити, що дія деяких П(С)БО не поширюється на банківські установи, про що зазначається у самих стандартах (наприклад, 1, 2, 3, 4, 5, 15, 16, 30 та ін.). Щодо МСБО, то їх застосовують у разі, якщо певні аспекти фінансового обліку не врегульовані П(С)БО (наприклад, при складанні фінансової звітності банки керуються МСБО №30 «Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ», оскільки відсутнє аналогічне національне положення).

Важливим моментом в організації бухгалтерського обліку в банку є формування його облікової політики, яка знаходить відображення в затвердженому наказом керівника *Положенні про облікову політику банку*. Характерними елементами облікової політики банківських установ є:

- правила ведення й організації фінансового обліку;
- порядок оцінки певних об'єктів обліку;

- перелік розроблених та затверджених додаткових регістрів аналітичного обліку та форм первинних документів з обліку банківських операцій;
- характеристика аналітичних рахунків внутрішнього плану рахунків;
- перелік працівників банку, що мають право підписувати відповідні документи;
- правила документообігу і порядок оброблення облікової інформації;
- порядок розрахунків між філіями та іншими структурними підрозділами банку;
- перелік операцій, що потребують додаткового контролю;
- процедури вивірки і контролю;
- процедури, що використовуються банком для складання та подання фінансової звітності;
- порядок формування резервів на покриття втрат від неповернення кредитів;
- порядок нарахування процентних доходів та витрат;
- правила списання з балансу безнадійних кредитів тощо.

В банківських установах бухгалтерський облік організовується на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України №388 (зі змінами і доповненнями), який розроблений з урахуванням особливостей організації фінансово-економічних і розрахункових відносин у практиці банківської діяльності.

Зазначений План рахунків є обов'язковим для використання комерційними банками (для установ НБУ розроблений окремий План рахунків, який майже не відрізняється за структурою, проте має певні особливості). Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України представлена в додатку 39.

Розглядаючи особливості Плану рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків, слід зазначити, що рахунки перших п'яти класів згруповані за видами операцій банків (казначейські та міжбанківські операції, операції з клієнтами, операції з цінними паперами тощо). На рахунках першого класу обліковуються міжбанківські розрахунки, а на рахунках другого класу відображаються операції з усіма іншими клієнтами (в межах класу рахунки поділяються за видами контрагентів). Активи в Плані рахунків розміщено за ступенем ліквідності (від більш ліквідних, до менш ліквідних), а пасиви – у міру збільшення періоду погашення зобов'язань.

Нумерація рахунків здійснюється із застосуванням десятичної системи кодування. При цьому кожна цифра номера рахунка означає його рівень:

перша цифра	⇒	номер класу	
перша і друга цифри	⇒	розділ у класі	⇒ рахунки II порядку

перша, друга і третя цифри	⇒	групу у розділі	⇒	рахунки III порядку
перша, друга, третя і четверта цифри	⇒	номер у групі	⇒	рахунки IV порядку

На рисунку 2.6. представлено порядок формування номера синтетичного рахунку в залежності від ступеня деталізації інформації, що на ньому відображається. Так, всі операції за розрахунками з клієнтами (крім банків) відображаються у другому класі рахунків. До них належать операції з коштами клієнтів банку (рахунок 26). Вони в свою чергу, включають кошти до запитання суб'єктів господарської діяльності (рахунок 260). Серед коштів, що обліковуються на рахунку 260 мають місце кошти на поточних рахунках (рахунок 2600).

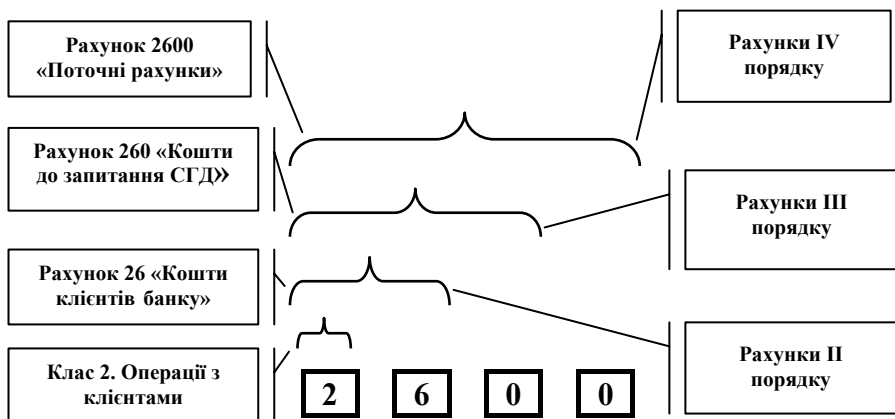


Рис. 2.6. Порядок формування номера синтетичного рахунку

Перші чотири класи рахунків призначені для обліку активів та зобов'язань. Рахунки п'ятого класу призначені для обліку капіталу банку. На рахунках шостого класу здійснюють облік доходів. Для обліку витрат призначені рахунки сьомого класу. Рахунки восьмого класу застосовуються для цілей управлінського обліку. Характерно, що кожний клас рахунків містить як активні, так і пасивні рахунки.

На рахунки дев'ятого класу відображаються операції, що не змінюють фінансово стану банку. При цьому позабалансові рахунки банківських установ можуть бути як активними так і пасивними, що визначається таким чином:

- позабалансовий рахунок є активним, якщо з переведенням об'єкта обліку на баланс балансовий рахунок дебетується. Наприклад, рахунок 9020 «Гарантії, що надані клієнтам» – активний, бо в разі, якщо клієнт виявиться неплатоспроможним, банк буде змушений здійснити платіж за наданою гарантією; при цьому дебетує балансовий рахунок «Сумнівна заборгованість за виплаченими гарантіями»;
- позабалансовий рахунок є пасивним, якщо з переведенням об'єкта обліку на баланс балансовий рахунок кредитується. Наприклад, рахунок 9110 «Зобов'язання з кредитування, які отримані від банків» – пасивний, оскільки в разі, якщо банк скористається кредитною лінією (отримане зобов'язання буде реалізоване), кредитує відповідний балансовий рахунок першого класу 16 розділу «Кошти інших банків».

Особливістю рахунків 9-го класу є те, що облік на них, як і на інших рахунках, ведеться методом подвійного запису. Проте вони можуть кореспондувати тільки між собою.

План рахунків комерційних банків побудовано у відповідності зі структурою фінансових звітів. Так, рахунки першого-п'ятого класів відповідають статтям Балансового звіту банку. Рахунки шостого та сьомого класів служать підставою для складання Звіту про фінансові результати діяльності банку.

Рахунки, затверджені Планом рахунків призначені для синтетичного обліку. Для більш детальної інформації банк самостійно розробляє систему аналітичних рахунків, які повинні містити обов'язкові параметри, визначені Методичними вказівками щодо ведення параметрів аналітичного обліку (додаток 40).

Номер аналітичного рахунка може включати від 5 до 14 цифр. Перші чотири цифри відповідають номеру балансового рахунка Плану рахунків. П'ята цифра – ключовий розряд. Перша-п'ята цифри є строго визначеними, а всі інші (від 0 до 9 цифр) банк формує самостійно відповідно до власних потреб та визначених параметрів аналітичного обліку. У номері аналітичного рахунку зазначена лише частина параметрів з усього набору, інші параметри зберігаються поза номером рахунку і використовуються при необхідності (рис. 2.7.).

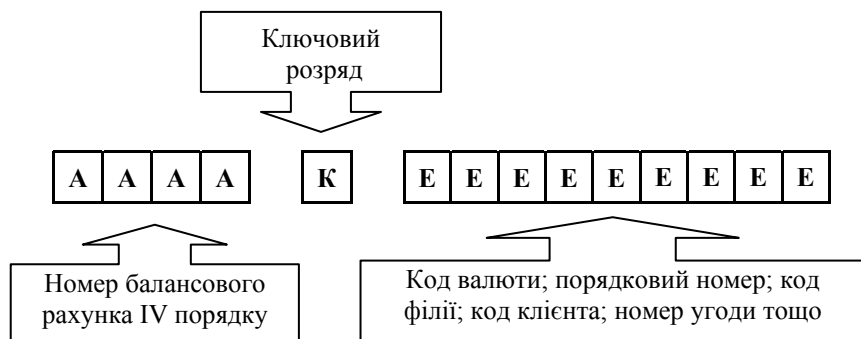


Рис. 2.7. Порядок формування номера аналітичного рахунку

Облікова інформація, що міститься в первинних документах відображається в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, які банки самостійно розробляють і затверджують. Основними регістрами синтетичного обліку банку є: щоденний оборотно-сальдовий баланс, щоденний баланс залишків, зведений касовий журнал, щомісячний оборотно-сальдовий баланс, книги реєстрації відкритих рахунків та реєстрації контрагентів тощо. Основні регістри аналітичного обліку: оборотно-сальдова відомість, особові рахунки та виписки з них (рис. 2.8.), аналітичні рахунки з обліку внутрішньобанківських операцій. Оскільки, у сучасних умовах процес

бухгалтерського обліку в банках автоматизований, реєстри складаються на електронних та паперових носіях.

Назва власника та номер рахунку		Дата останнього дня проведення розрахунку		Дата попереднього дня проведених розрахунків	
ТОВ „Будсервіс” 26000125781122		25.06.200_		24.06.200_	
Вхідне сальдо пасив 15000,00					
Код операції	Номер документу	Код банку	Номер рахунку	Оборот по дебету	Оборот по кредиту
01	124	351125	26004080813214		180,00
01	87	311056	26003080125241		300,00
01	152	351173	26008656212132	10000,00	
01	153	310012	26006386342211	800,00	
Разом оборотів		10800,00		480,00	
Вихідне сальдо пасив – 25320,00					

Рис. 2.8. Типова виписка банку з поточного рахунка клієнта

Банк зобов'язаний подавати Національному банку України фінансову і статистичну звітність. Форми звітності, методику її складання, періодичність та строки подання звітності встановлюються НБУ [24].

Фінансова звітність банку включає:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до звітів.

В додатках 41-42 представлено типовий Баланс та Звіт про фінансові результати комерційного банку комерційного банку.

Фінансова звітність банків, що подається до Національного банку України, має бути щорічно перевірена аудитором. Аудиторська перевірка банку здійснюється аудитором, який має сертифікат Національного банку України на аудиторську перевірку банківських установ.

Організація бухгалтерського обліку у банках визначається характером банківських операцій та знаходиться у тісному взаємозв'язку з операційною роботою банку. Типові операції з обліку основних банківських операцій представлено в додатку 43.

Питання для контролю:

1. Дайте характеристику банківської системи України.
2. Що таке комерційні банки і яка основна мета їх діяльності?
3. Перерахуйте основні операції, які виконують комерційні банки.
4. Яка відмінність між універсальними і спеціалізованими банками?

5. На підставі яких нормативних документів здійснюється регулювання системи бухгалтерського обліку в банківських установах?
6. Яка роль МСБО в організації бухгалтерського обліку в банках?
7. Перерахуйте основні елементи облікової політики банку.
8. Розкрийте суть Плану рахунків комерційних банків і принципи його побудови.
9. Поясніть особливості Плану рахунків комерційних банків.
10. Які параметри використовуються для характеристики об'єктів аналітичного обліку в банках?
11. Який порядок формування номера аналітичного рахунка?
12. Які регістри синтетичного та аналітичного обліку застосовуються в банківських установах?
13. У чому, на вашу думку, полягає необхідність розкриття інформації у фінансових звітах?
14. Назвіть основні фінансові звіти банку.
15. Охарактеризуйте будову балансу комерційного банку.

Розділ 3. Нормативне регулювання та особливості обліку діяльності операцій, що ідентифікують форму власності на підприємствах та організаціях різних галузей

Право власності - це право особи на річ (майно), яке вона здійснює відповідно до закону за своєю волею, незалежно від волі інших осіб.

Класифікатор форм власності (КФВ) визначає наступні форми власності в Україні:

- *приватну*: власність юридичних та фізичних осіб;
- *державну*: майно, що належить державі України;
- *комунальну*: майно, яке належить територіальній громаді.

Щодо майна суб'єктів, у статутному фонді яких частка державної чи комунальної власності перевищує 50% чи становить величину, яка забезпечує відповідним органам державного управління або місцевого самоврядування право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів визначають *державну корпоративну власність* та *комунальну корпоративну власність*.

Суб'єкти господарювання державного сектора економіки - суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [202].

За організаційно-правовою формою господарювання суб'єкти державного сектора економіки - **державні підприємства**, що діють на основі державної

власності, – розділяються на держані комерційні підприємства, державні унітарні підприємства та казенні підприємства.

Державне унітарне підприємство утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління.

Державне комерційне підприємство – суб’єкт підприємницької діяльності, діє на підставі статуту на принципах підприємництва і несе відповідальність за наслідки своєї діяльності усім належним йому на праві господарського відання майном.

Казенне підприємство – підприємство, створене за рішенням Кабінету Міністрів України. У рішенні про створення казенного підприємства визначаються обсяг і характер основної діяльності підприємства, а також орган, до сфери управління якого входить підприємство, що створюється.

Суб’єкти комунального сектора економіки - комунальні підприємства - діють на основі комунальної власності територіальних громад, можуть функціонувати у вигляді *комунальних унітарних підприємств* – підприємств, утворених компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини комунальної власності, що входять до сфери його управління.

Державні та комунальні підприємства здійснюють підприємницьку діяльність, тому облік операцій регламентований національними Положеннями бухгалтерського обліку. В більшості своїй зазначені суб’єкти господарської діяльності належать до галузей промисловості, організація обліку яких розглянута в розділі 2.1. «Облік діяльності на підприємствах промисловості».

Разом з тим, ряд аспектів господарювання потребує уваги як з точки зору економіко-правового регулювання, так і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. В першу чергу, це операції передачі в оренду державного та комунального майна (для державних і комунальних підприємств), формування фондів соціально-економічного розвитку та відрахування від чистого прибутку (для державних підприємств).

Оренда державного та комунального майна

Об’єктами оренди найчастіше є нерухоме майно, *яке не є власністю підприємства*, а закріплюється за ним на праві господарського відання власником-державою в особі органу управління (міністерством, державний комітет), тому передача в оренду державного майна (крім деяких його видів) можлива лише за згодою органу управління. А щодо структурних підрозділів підприємства та нерухомого майна, що перевищує площу 200 кв. метрів, необхідний також дозвіл Фонду державного майна України (ФДМУ). ФДМУ розробляє та затверджує Типовий договір оренди державного майна, дає

дозвіл на укладення договорів оренди (при цьому здійснює правову експертизу проекту договору оренди).

Істотними умовами договору оренди державного та комунального майна є: орендна плата з урахуванням індексації, порядок використання амортизаційних відрахувань, відновлення орендованого майна та умови його повернення, забезпечення виконання зобов'язань – неустойка, порука, завдаток, гарантія тощо; порядок здійснення орендодавцем контролю за станом об'єкта оренди; відповідальність сторін; страхування орендарем взятого майна та інші.

Строк оренди відповідно до ст.17 Закону України «Про оренду державного та комунального майна» (далі - Закон про оренду) визначається у кожному конкретному договорі щодо конкретного майна на розсуд сторін [39].

Порядок надання в оренду державного і комунального майна регламентується також Методиками №786 [93] та №3 [92]. До плати за оренду індивідуально визначеного майна не включаються витрати на утримання орендованого майна та плата за послуги, які відповідно до укладених угод зобов'язується надавати орендарю орендодавач [93].

Відповідно до Методики №786 у разі оренди державного нерухомого майна розмір річної орендної плати (Опл) визначається за формулою:

$\text{Опл} = \text{Вп} \times \text{Сор},$	(3.1)
---	-------

де Вп - вартість орендованого майна, визначена експертним шляхом, грн.;
Сор - орендна ставка.

Розмір орендної плати за перший місяць після укладення договору оренди розраховується за формулою:

$\text{О}_{\text{п. міс.}} = \text{О}_{\text{р}} : 12 \times \text{I}_{\text{п. р.}} \times \text{I}_{\text{м}},$	(3.2)
---	-------

де $\text{О}_{\text{п. міс.}}$ – сума орендної плати за перший місяць, грн.;

$\text{О}_{\text{р}}$ – річна сума орендної плати, грн.;

$\text{I}_{\text{п. р.}}$ – індекс інфляції за період з дати проведення експертної оцінки до дати укладення договору;

$\text{I}_{\text{м}}$ – індекс інфляції за перший місяць оренди.

У житлово-комунальному господарстві порядок розподілу орендної плати між житлово-комунальними підприємствами і бюджетом встановлюють місцеві органи влади.

Експертна оцінка державного та комунального майна здійснюється за Методикою №3 та Законом України „Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні” [41].

У разі коли орендодавцем майна є державне підприємство орендна плата розподіляється наступним чином: за окреме індивідуально визначене майно

підприємства, організації (крім нерухомого) - підприємству, організації; за цілісний майновий комплекс структурного підрозділу підприємства, організації, нерухоме майно - *70 відсотків орендної плати підприємству, організації, 30 відсотків - до державного бюджету*. Якщо орендодавцем майна є Фонд державного майна, його регіональне відділення чи представництво, розподіл орендної плати дещо інший, також визначений Методикою №786 [93].

При оренді майна комунальної власності розмір орендної плати та її розподіл визначається відповідно до Положень, що затверджуються власниками цього майна – місцевими Радами.

Вимоги податкового законодавства до операцій оренди

Валовий дохід орендодавця визначається за першою подією – або за датою фактичного надання послуг з оренди, або за датою зарахування орендної плати (пп. 4.1.4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [38]) і зменшується на суму амортизаційних відрахувань за переданим в оренду об'єктом. Валові витрати виникають при оплаті орендодавцем комунальних послуг за орендованим приміщенням, вони також визначаються за першою подією. Отримані комунальні платежі включаються орендодавцем до валового доходу, а сплачені – до валових витрат. При цьому в орендному договорі розмір плати за комунальні послуги відображається окремою позицією.

Державне підприємство-орендодавець повинно включати до складу валового доходу тільки ту частину орендної плати, що залишається в його розпорядженні. У наведених далі прикладах бухгалтерських проведення валовий дохід відображається без 30%.

ПДВ не виникає при передачі майна в оперативну оренду. Об'єктом оподаткування є оплата орендної послуги, тобто собівартість орендної послуги, збільшена на прибуток на користь орендодавця.

База оподаткування, відповідно до п. 4.1 Закону України «Про податок на додану вартість» визначається, виходячи з повної собівартості орендної плати, тому при перерахуванні орендарем до бюджету 30% орендної плати податкове зобов'язання з ПДВ у орендодавця виникає на всю суму орендної плати [47].

Облік операцій оренди

Орендодавець не списує об'єкт операційної оренди з балансу.

Амортизація за такими об'єктами операційної оренди нараховується орендодавцем у звичайному порядку. Щомісяця за переданими в операційну оренду об'єктами підприємство-орендодавець нараховує за встановленими нормами амортизацію з відображенням за дебетом рахунка 949 «Інші операційні витрати» в кореспонденції з кредитом рахунка 131 «Знос основних засобів». Наприкінці місяця витрати, обліковані на рахунок

949, орендодавець списує в дебет рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг».

Крім амортизаційних відрахувань, на рахунку 949 можуть обліковуватися й інші витрати (страхування об'єктів оренди, комунальні послуги, охорона), якщо вони за згодою сторін виконуються орендодавцем.

Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду. При операційній оренді на суму орендної плати, що належить до сплати орендарем, орендодавець робить запис за дебетом рахунка 377 «Розрахунки з різними дебіторами» та кредитом рахунка 713 «Доходи від операційної діяльності».

Якщо за умовами договору об'єкт оренди підлягає добудові, модернізації, реконструкції та доукомплектуванню орендодавцем, то такі витрати обліковуються як капітальні інвестиції і після закінчення робіт зараховуються до складу власних основних засобів. Вартість переданого в оренду майна, у тому числі окремих приміщень у будинку, відображається у формі №5 річної фінансової звітності підприємств «Примітки до фінансових звітів».

Приклад 1. Місячна орендна плата за передачу в оренду державного майна становить згідно договору 4800 грн. (в тому числі 800 грн. ПДВ), щомісячна амортизація переданого в оренду майна – 50 грн. Перерахування до бюджету становлять: $(4800 - 800) \times 0,3 = 1200$ (грн.). Облік операцій оренди наведено в табл.3.1.

Таблиця 3.1

Кореспонденція рахунків з обліку операційної оренди

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Д-т	К-т	ВВ	ВД
Варіант 1. Перша подія – надання орендної послуги						
1	Нараховано орендну плату	4800	377	713		2800*
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	800	713	641/ПДВ		
3	Нараховано борг бюджету в розмірі 30% орендної плати	1200	949	642		
4	Перераховано до бюджету орендну плату	1200	642	311		
5	Нарахована амортизація переданих в оренду ОЗ	50	949	131	50	
6	Списано на рахунок фінансових результатів: - дохід від оренди - собівартість орендних послуг (50+1200)	4000 1250	713 903 791	791 949 903		
7	Надійшла оплата від орендарів	4800	311	377		
Варіант 2. Перша подія – передоплата						
1	Отримана передоплата	4800	311	681		2800

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Д-т	К-т	ВВ	ВД
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	800	643	641		
3	Відображена сума ПДВ	800	713	643		
4	Здійснено залік авансу	4800	681	377		
6	Нараховано борг з бюджету в розмірі 30% орендної плати	1200	949	642		
7	Перераховано до бюджету орендну плату	1200	642	311		
8	Нараховано амортизацію переданих в оренду ОЗ	50	949	13	50	
9	Списано на рахунок фінансових результатів (аналог. п.6 варіанту 1)					

* $(4800 - 800) \times 0,7 = 2800$ (грн.) – валовий дохід розраховується без урахування частини орендної плати, що повинна бути перерахована до державного бюджету

Фінансовий план державного підприємства

Відповідно до наказу Міністерства економіки України №173 [173] фінплан державного підприємства складається на рік і має забезпечувати отримання чистого прибутку, *розмір якого не може бути меншим за фактично досягнутий показник попереднього року*. Фінансовий план відображає джерела формування коштів та напрями їх використання з метою забезпечення діяльності і розвитку підприємства, а також виконання його зобов'язань. Зміни до затвердженого фінплану можуть вноситися не більше двох разів впродовж планового року.

Органи, уповноважені управляти державним майном або корпоративними правами держави, у місячний строк здійснюють аналіз проекту фінансового плану підприємства з обов'язковим порівнянням результатів його фінансово-господарської діяльності за два попередні роки, готують висновок та подають фінансовий план підприємства на погодження Міністерству фінансів України.

Звіт про виконання фінплану надається органам, уповноваженими управляти держмайном або корпоративним правами держави, щокварталу у строки, установлені для подання фінансової звітності. Державне підприємство створює переважно 2 фонди, *різні за джерелами формування: фонд розвитку виробництва та фонд матеріального заохочення*. Для обліку створення та використання фондів державного підприємства запроваджено рахунок 426 «Фонди спеціального призначення», до якого належить відкрити рахунки порядку 4261 «Фонди розвитку виробництва» та контрпасивний 4262 «Використання фонду розвитку виробництва».

Фонд матеріального заохочення віднесено до забезпечень, облік його ведеться на рахунку 477. Джерелом резервування коштів на матеріальне заохочення (в тому числі на преміювання за підсумками минулого звітного року) є операційні витрати:

1. Створення і використання фонду розвитку виробництва:
Дт443-Кт4261 – створення фонду;
Дт4261-Кт4262 – використання фонду на капітальні інвестиції.
2. Створення і використання фонду матеріального заохочення:
Дт23,91,92,93,949 – Кт477 – створення забезпечення на виплату різних винагород і матеріальної допомоги;
Дт477-Кт677 – нарахування зазначених вище заохочувальних виплат.

Відрахування до державного бюджету від чистого прибутку

Відрахування до державного бюджету від чистого прибутку (доходу) здійснюються державними, в тому числі казенними підприємствами, акціонерними товариствами тощо у статутному фонді яких державі належать частки (паї, акції) та їх дочірніми підприємствами з частини прибутку (доходу), розрахованого згідно з Положеннями бухгалтерського обліку *відповідно до розміру державної частки у їх статутних фондах*, крім установ кримінально-виконавчої системи [177].

За результатами фінансово-господарської діяльності у січні-лютому 2005 року здійснювались у розмірі 15%. Починаючи з березня 2005 року державними, у тому числі казенними, підприємствами та їх об'єднаннями і дочірніми підприємствами відрахування здійснюються у розмірі 50%, а акціонерними, холдинговими компаніями та іншими суб'єктами господарювання, у статутному фонді яких державі належать частки (акції, паї), та їх дочірніми підприємствами – у розмірі 30% чистого прибутку (доходу), розрахованого згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [178]. Вказані відрахування здійснюються на рахунок державного або місцевих бюджетів. Частина прибутку, що залишається у розпорядженні зазначених підприємств, спрямовується передусім на відтворення основних виробничих фондів, додаткове матеріальне стимулювання їх керівників та найманих працівників.

З 2005 року база оподаткування дещо змінена: *обчислюють за чистим прибутком, беручи до уваги наростаючий підсумок*.

Об'єкт оподаткування визначається на завершальному етапі реформації фінансових результатів. Узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій обліковується на рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». В результаті об'єктом оподаткування є позитивне значення рядка 220 *Звіту про фінансові результати (Ф№2)* або позитивне значення рядка 190 *Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (Форма 1-м)* [81].

Сума використаного підприємством прибутку списується в межах наявного кредитового сальдо рахунку 441 в дебет цього рахунку, а сума, що перевищує сальдо - в дебет рах.442. Зазначимо, що списання використаного прибутку, відрахування з чистого прибутку на поповнення резервного капіталу, збільшення статутного фонду та нарахування дивідендів здійснюється після відрахувань до державного бюджету.

Приклад 2. За звітний період прибуток державного підприємства від операційної діяльності (сальдо за кредитом рах.791) склав 18000 грн., збитки від фінансових операцій (сальдо за дебетом рах.792) – 4000 грн., прибуток від іншої звичайної діяльності (сальдо за кредитом рах.793) – 2000 грн. За цей же період нараховано податок на прибуток відповідно до Декларації на суму 3000 грн.

Реформацію фінансових результатів з урахуванням відрахувань від чистого прибутку наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку нерозподіленого прибутку

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Дт рахунку	Кт рахунку
1	Формування фінансових результатів від усіх видів діяльності:			
	- списання прибутку операційної діяльності на фінансові результати	18000	791	79
	- списання збитків фінансових операцій на фінансові результати діяльності	4000	79	792
	- списання прибутку від іншої звичайної діяльності на фінансові результати	2000	793	79
2	Нарахування податку на прибуток	3000	981	641
3	Списання нарахованого податку на прибуток на фінансовий результат	3000	79	981
	<i>Прибуток від господарської діяльності за звітний період: сальдо за Кт79 – 13000 грн. (18000+2000-4000-3000)</i>			
4	Списання прибутку на рахунок нерозподілених прибутків	13000	79	441
5	Проведені відрахування з чистого прибутку в розмірі 50% (13000x0,5)	6500	443	642
6	Списана сума відрахувань на рахунок нерозподіленого прибутку	6500	441	443
	<i>Залишок нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду: сальдо за Кт441 – 6500 грн. (13000-6500)</i>			

Особливості обліку приватної власності

Суб'єктами права приватної власності є фізичні та юридичні особи. Фізичні та юридичні особи можуть бути власниками будь-якого майна, за винятком окремих видів майна, які відповідно до закону не можуть їм належати. Склад, вартість та кількість майна, яке може бути у власності

фізичних та юридичних осіб, не є обмеженим. Законом може бути встановлене обмеження розміру земельної ділянки, яка може бути у власності фізичної та юридичної особи.

Об'єктами права приватної власності є майно приватних та інших видів підприємств, господарських товариств та об'єднань (крім державних та комунальних), кооперативів, організацій, установ, закладів (крім державних та комунальних), фізичних осіб.

Характеристику підприємницьких товариств та види їх установчих документів представимо у додатку 44.

Принципи формування статутного капіталу акціонерних товариств і господарських товариств регламентуються чинним законодавством, зокрема Господарським кодексом України, Законом України «Про господарські товариства».

Розглянемо порядок ведення обліку власного капіталу на прикладі акціонерного товариства, оскільки саме в акціонерних товариствах цей облік є найбільш повним.

Акціонерні товариства можуть бути відкритими або закритими.

Акції відкритого акціонерного товариства можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржах. Акціонери відкритого товариства можуть відчужувати належні їм акції без згоди інших акціонерів та товариства.

Акції закритого акціонерного товариства розподіляються між засновниками або серед заздалегідь визначеного кола осіб і не можуть розповсюджуватися шляхом підписки, купуватися та продаватися на біржі. Акціонери закритого товариства мають переважне право на придбання акцій, що продаються іншими акціонерами товариства.

Загальна номінальна вартість випущених акцій повинна дорівнювати розміру статутного фонду акціонерного товариства, який не може бути меншим від розміру, визначеного законом.

Відкрита підписка на акції при створенні акціонерного товариства організовується засновниками. Засновники в будь-якому випадку зобов'язані бути держателями акцій на суму не менш як двадцять п'ять відсотків статутного фонду і строком не менше двох років.

Порядок створення акціонерних товариств, в тому числі проведення установчих зборів, визначається законом.

Вкладами учасників та засновників господарського товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також інші майнові права (включаючи майнові права на об'єкти інтелектуальної власності), кошти, в тому числі в іноземній валюті.

Вклад, оцінений у гривнях, становить частку учасника та засновника у статутному фонді товариства. Порядок оцінки вкладів визначається в

установчих документах господарського товариства, якщо інше не передбачено законом.

Забороняється використовувати для формування статутного фонду товариства бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу. Фінансовий стан засновників - юридичних осіб щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду господарського товариства у випадках, передбачених законом, повинен бути перевірений належним аудитором (аудиторською організацією) у встановленому порядку, а майновий стан засновників - громадян має бути підтверджений декларацією про їх доходи і майно, завіреною відповідним податковим органом.

Для відображення в бухгалтерському обліку елементів власного капіталу використовуються рахунки класу 4 «Власний капітал і забезпечення зобов'язань» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

Статутний капітал акціонерних товариств обліковується на рахунку 40 „Статутний капітал” за субрахунками: «Прості акції» і «Привілейовані акції». Аналітичний облік по рахунку 40 «Статутний капітал» і його субрахунках ведеться за видами акцій (прості, привілейовані) та учасниками акціонерного товариства. Сальдо рахунку 40 «Статутний капітал» має дорівнювати розміру статутного капіталу, зареєстрованому в установчих документах акціонерного товариства, і має дорівнювати номінальній вартості випущених акцій. Зміни цієї суми допускаються тільки у разі збільшення або зменшення статутного капіталу, які здійснюються у встановленому порядку, і внесення відповідних змін у реєстр державної реєстрації.

Після реєстрації акціонерного товариства на суму проведеної підписки на акції за їх номінальною вартістю в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунку 46 «Неоплачений капітал» і кредиту рахунку 40 «Статутний капітал». Якщо фактична ціна реалізації акцій перевищує їх номінальну вартість, то сума різниці зараховується до емісійного доходу і відображається записом по дебету рахунку 46 «Неоплачений капітал» і кредиту рахунку 42 «Додатковий капітал», субрахунок 421 «Емісійний дохід».

Придбання акцій за ціною нижче номінальної при первинному розміщенні розглядається як неповна оплата вартості акцій, тому що інвестор зобов'язується стати власником певної частки в статутному фонді товариства, і повинен оплатити, як мінімум, номінальну вартість цієї частки. Якщо ж він хоче заплатити менше, то зменшиться і його частка.

Згідно зі ст. 33 Закону України «Про господарські товариства» акціонер не пізніше року після реєстрації товариства, повинен оплатити повну вартість акцій, що не може бути нижче номінальної при первинному розміщенні [26].

На вторинному ринку ціна акції може визначатися довільно.

Фактично одержані внески від акціонерів в оплату акцій відображаються записом по кредиту рахунку 46 «Неоплачений капітал» у кореспонденції з дебетом рахунків:

30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» на суми внесених грошових коштів у касу акціонерного товариства або на його поточні рахунки в банках;

15 «Капітальні інвестиції» на вартість внесених основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів за оцінкою, погодженою сторонами;

14 «Довгострокові фінансові інвестиції» на вартість внесених цінних паперів інших підприємств.

У звіті про результати випуску цінних паперів емітент здійснює розподіл одержаних від продажу коштів: до статутного капіталу - в сумі номінальної вартості реалізованих акцій (у бухгалтерському обліку робиться запис по кредиту рахунка 40 «Статутний капітал») і додатково внесені кошти - в сумі перевищення фактичної ціни продажу акцій над їх номінальною вартістю (в бухгалтерському обліку роблять запис по кредиту рахунка 42 «Додатковий капітал», субрахунок 421 «Емісійний дохід»). Згідно з п.п. 4.2.9 ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» емісійний дохід не підлягає оподаткуванню податком на прибуток [38]. У балансі акціонерного товариства емісійний дохід відображається по статті „Додатковий вкладений капітал” і не підлягає будь-якому використанню, крім випадків реалізації акцій за ціною нижче номінальної вартості.

Сальдо рахунка 46 «Неоплачений капітал» має відповідати сумі заборгованості акціонерів, яка підлягає погашенню у визначений установчими документами строк з урахуванням того, що до дня скликання установчих зборів особи, які підписалися на акції, повинні внести не менше ніж 30% від номінальної вартості акцій, а якщо акції розміщуються виключно серед засновників (закрите акціонерне товариство) - не менше ніж 50% від номінальної вартості акцій. Повну вартість акцій, на яку підписалися акціонери, вони повинні оплатити в строк, визначений установчими документами, але не пізніше року після реєстрації акціонерного товариства.

У податковому обліку господарська операція, що передбачає внесення коштів чи майна в статутний фонд юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою (пп. 1.28.2 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств») з метою оподатковування вважається прямою інвестицією, що відповідно до пп. 4.2.5 і пп. 4.2.9 названого закону не включаються до складу його валового доходу.

Що стосується ПДВ, то, згідно з пп. 3.2.1 ст. 3 Закону України «Про ПДВ», не є об'єктом оподаткування операції по випуску, розміщенню в будь-якій формі управління і продажу за кошти цінних паперів, а також по обміну цінних паперів на інші цінні папери [47].

Отже, здійснення внесків у статутний фонд суспільства у вигляді коштів чи цінних паперів ніяких податкових наслідків ні в інвестора, ні в емітента не викликає. А от внесок у вигляді товарно-матеріальних цінностей, необоротних активів і основних фондів впливає на податковий облік. В емітента операції по внесенню в статутний фонд ТМЦ і нематеріальних

активів провадяться за аналогією зі звичайним придбанням. Це значить, що їхня вартість включається у валові витрати (з урахуванням положень п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств») і стосовна до них сума ПДВ враховується в складі податкового кредиту.

Особливий порядок відображення в податковому обліку передбачений для інвестицій у вигляді основних фондів. Згідно з пп. 3.2.8 ст. 3 Закону України «Про ПДВ» передача основних фондів як внеску до статутного фонду юридичної особи для формування його цілісного майнового комплексу в обмін на емітовані ним корпоративні права, у тому числі при ввозі на територію України чи вивозі з неї основних фондів, не є об'єктом обкладання ПДВ. При цьому в емітента не виникає права на податковий кредит.

Що стосується податку на прибуток, то вартість основних фондів, отриманих як внесок у статутний капітал, відповідно до пп. 8.4.11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» включається у відповідні балансові групи основних фондів та підлягає податковій амортизації в тому ж порядку, що й інші придбані основні фонди.

Приклад 3. Засновники ВАТ зареєстрували випуск акцій на суму 1000000 грн. (10000 акцій по номінальній вартості 100 грн.). Емісійна вартість акцій - 105 грн. за 1 акцію. До дня скликання установчих зборів внесено 67 % вартості акцій, з них:

коштами - 30 %; основними засобами - 10 %, нематеріальними активами - 5%; ТМЦ - 15 %; цінними паперами - 7 %.

Сплачено держмити - 0,1% оголошеної вартості випуску акцій - 1000 грн.

На установчих зборах схвалюються угоди, укладені засновниками і затверджується оцінка внесків, внесених у натуральній *формі*. Облік формування статутного капіталу акціонерного товариства наведено в табл. 3.3

Таблиця 3.3

Кореспонденція рахунків з обліку формування статутного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	Відображений статутний капітал	46	40	1000000
2	Отримані внески у формі:			
2.1	Коштів (30%)			
	Отримані кошти	31	46	300000
	Відображена сума емісійного доходу	31	421	15000
2.2	Основних засобів (10%)			
	Оприбутковані основні засоби	10	46	100000
	Врахована сума емісійного доходу	10	421	5000
2.3	Нематеріальних активів (5%)			
	Отримані нематеріальні активи	12	685	43750
	Відображена сума податкового кредиту	641	685	8750
	Відображене погашення суми заборгованості по внесках	685	46	50000
	Відображена сума емісійного доходу	685	421	2500

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
2.4	ТМЦ (15%)			
	Оприбутковані ТМЦ	20	685	131250
	Відображена сума податкового кредиту	641	685	26250
	Відображене погашення суми заборгованості по внесках	685	46	150000
	Врахована сума емісійного доходу	685	421	7500
2.5	Цінних паперів (7%)			
	Оформлена передача цінних паперів	14	46	70000
	Врахована сума емісійного доходу	14	421	3500
3	Відображена оплата засновниками держмита за реєстрацію випуску акцій	421*	685	1000
4	Компенсовані витрати засновників по оплаті держмита за реєстрацію випуску акцій	685	31	1000

*У випадку відсутності емісійного доходу використовується рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Цілом розрахуватися за акції акціонери зобов'язані в терміни, встановлені установчими зборами, але не *пізніше року після реєстрації* акціонерного товариства. Якщо в статуті акціонерного товариства не визначений порядок застосування санкцій за несвоєчасну оплату, то згідно зі ст. 33 Закону України «Про господарські товариства» акціонер сплачує за час прострочення 10% річних від суми простроченого платежу. Крім того, якщо впродовж 3 місяців після встановленого терміну акції не оплачені, акціонерне товариство має право їх реалізувати. Суми нарахованих і сплачених штрафних санкцій можна відобразити на субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» (кореспонденцією Дт 31- Кт 746). Ці суми в звітному періоді, коли вони фактично отримані, включаються до складу валових витрат згідно ст. 4.1.6 ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Треба сказати, що відповідно до Цивільного кодексу України, якщо учасники впродовж першого року діяльності товариства не сплатили цілом своїх внесків, товариство повинне просто оголосити про зменшення свого статутного капіталу.

Для своєчасного прийняття рішень з цих питань необхідно налагодити відповідний аналітичний облік по кожному акціонеру. Ці відомості необхідні також для визначення моменту, коли акціонери можуть одержати замість тимчасового свідоцтва повноцінні акції. Сертифікати акцій не пізніше ніж через шість місяців одержать тільки ті, хто оплатив акції цілом. Іншим їх повинні видати тільки після остаточного погашення заборгованості, про факт якої повинен вчасно повідомляти бухгалтер.

Порядок зміни статутного капіталу акціонерного товариства регламентується Законом України «Про господарські товариства», згідно з яким збільшення статутного капіталу акціонерного товариства може бути здійснено шляхом додаткового випуску акцій, обміну акцій на облигації або збільшення номінальної вартості акцій. При додатковому випуску акцій у бухгалтерському обліку роблять такі самі записи, як і при первинній емісії.

Збільшення статутного фонду може бути здійснено лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів (оплати акцій).

Акціонерне товариство має право збільшувати статутний фонд, якщо всі раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю не нижче номінальної.

Збільшення статутного фонду здійснюється в порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку шляхом випуску нових акцій, обміну облігацій на акції або збільшення номінальної вартості акцій.

Підписка на додатково випущені акції провадиться у порядку, передбаченому статтею 30 Закону України «Про господарські товариства». Акціонери користуються переважним правом на придбання додатково випущених акцій. У голосуванні про затвердження результатів підписки на додатково випущені акції беруть участь особи, які підписалися на ці акції.

Збільшення статутного фонду акціонерного товариства не більш як на 1/3 може бути здійснено за рішенням правління за умови, що таке передбачено статутом.

Зміни статуту, пов'язані із збільшенням статутного фонду, повинні бути зареєстровані органом, що зареєстрував статут акціонерного товариства, після реалізації додатково випущених акцій.

Джерелами збільшення статутного капіталу є додаткові

внески у формі грошових коштів та інших активів та

реінвестування дивідендів.

Приклад 4. Загальними зборами акціонерів прийнято рішення про додатковий випуск акцій на загальну суму 50000 грн. для розширення виробничих потужностей в кількості 1000 по 50 грн. за 1 шт.

Враховуючи терміновість виконання намічених планів з впровадженням у виробництво нових технологій, а також те, що первісно випущені акції були розміщені за ціною вищою від номіналу (тобто у підприємства є запас коштів емісійного доходу), акції, що додатково випускаються, вирішено продавати нижче від номіналу – по 40 грн. за 1 шт. Облік збільшення статутного капіталу акціонерного товариства за рахунок додаткових внесків учасників наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Кореспонденція рахунків з обліку збільшення статутного капіталу акціонерного товариства

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	Відображені зміни в статутному капіталі на дату внесення змін у засновницькі документи	46	40	50000
2	Погашена заборгованість акціонерів за внесками в статутний капітал	30, 31	46	40000
3	Різниця між номінальною і продажною ціною додатково випущених акцій погашається за рахунок емісійного доходу	421	46	10000

Приклад 5. Загальними зборами акціонерів прийнято рішення про додатковий випуск акцій на загальну суму 50000 грн. для розширення виробничих потужностей в кількості 1000 по 50 грн. за 1 шт.

На купівлю додаткових акцій вирішено направити всю суму належних до виплати за звітний період дивідендів – 35000 грн., яка лише частково покриває потребу в збільшенні статутного капіталу. Іншу частину – 15000 грн. вирішено внести грошима. Акції продані за номіналом. Облік збільшення статутного капіталу акціонерного товариства за рахунок реінвестування дивідендів наведено в табл 3.5.

Таблиця 3.5

Кореспонденція рахунків з обліку збільшення статутного капіталу акціонерного товариства

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	Відображені зміни в статутному капіталі на дату внесення змін до засновницьких документів	46	40	50000
2	Нараховані дивіденди до виплати за звітний період	443	671	35000
3	Дивіденди спрямовані на реінвестування (інакше кажучи виплачені додатковими акціями)	671	46	35000
4	Погашена сума заборгованості акціонерів, що залишилася за внесками до статутного капіталу	30, 31	46	15000

При збільшенні номінальної вартості акцій у бухгалтерському обліку роблять запис по кредиту рахунка 40 «Статутний капітал» і дебету рахунків по обліку грошових коштів (30 «Каса», 31 «Рахунки в банках») або рахунка 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» (залежно від джерела збільшення — додаткових грошових внесків акціонерів або за рахунок прибутку акціонерного товариства).

Рішення про зменшення статутного фонду акціонерного товариства приймається у тому ж порядку, що і про збільшення його статутного фонду.

Зменшення статутного фонду здійснюється шляхом зменшення номінальної вартості акцій або зменшення кількості акцій шляхом викупу частини акцій у їх власників з метою анулювання цих акцій.

Рішенням акціонерного товариства про зменшення розміру статутного фонду акції, не подані для анулювання, визнаються недійсними, але не раніш

як через шість місяців після доведення до відома про це всіх акціонерів передбаченим статутом способом.

Акціонерне товариство відшкодовує власнику акцій збитки, пов'язані із змінами статутного фонду. Спори щодо відшкодування цих збитків вирішуються судом.

Зменшення статутного фонду при наявності заперечень кредиторів товариства не допускається.

При зменшенні номінальної вартості акцій у бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 40 «Статутний капітал» і кредиту рахунка 67 «Розрахунки з учасниками».

Акціонерне товариство, згідно зі ст. 32 Закону України «Про господарські товариства», має право за рахунок сум, що перевищують статутний фонд, викупити у свого акціонера оплачені ним акції для їхнього наступного перепродажу, поширення серед своїх працівників чи анулювання терміном не більш одного року. Впродовж цього періоду розподіл прибутку, а також голосування і визначення кворуму на загальних зборах проводиться без обліку викуплених акціонерним товариством власних акцій.

Всі операції, пов'язані з викупом, перепродажем, анулюванням, зменшенням чи збільшенням номінальної вартості власних акцій відносяться до фінансової діяльності акціонерного товариства. У проводках, що показують будь-які зміни розміру чи складу власного капіталу, як правило, повинні бути задіяні рахунки з 40 по 46 включно.

Вартість власних акцій, викуплених у акціонерів, у бухгалтерському обліку відображається записом по дебету рахунка 45 «Вилучений капітал», субрахунок 451 «Вилучені акції» і кредиту рахунка 30 «Каса» (або 31 «Рахунки в банках»).

При перепродажу або розповсюдженні серед своїх працівників викуплених акцій роблять запис:

Д-т рах. 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках» (на всю суму одержаних коштів від продажу акцій);

К-т рах. 45 «Вилучений капітал», субрахунок 451 «Вилучені акції» (на номінальну вартість акцій);

К-т рах. 42 «Додатковий капітал», субрахунок 421 «Емісійний дохід» (на суму, яка перевищує номінальну вартість акцій).

У разі, якщо випущені акції були перепродані за ціною нижчою номінальної вартості, різниця між ціною викупу і номінальною вартістю списується на зменшення емісійного доходу.

Приклад 6. Товариством викуплено 200 акцій. Номінальна вартість 1 акції - 1000 грн. Усього випущено акцій - 1000. Вартість викупу встановлювалася в кожному періоді в прив'язці до курсової ціни за станом на 1-е число місяця, у якому починався викуп. Придбати акції для акціонерного товариства доручено торговцю цінними паперами (ТЦП). Розмір комісійних -

5% від вартості акцій. Вартість 1-го пакета - 40 акцій X 1100 грн. = 44000 грн.; 2-го пакета - 60 акцій X 950 грн. = 57000 грн.; 3-го пакета - 100 акцій X 1050 грн. = 105000 грн. Величина емісійного доходу на момент початку операцій з викупу акцій - 15000 грн. Облік викупу акцій наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Кореспонденція рахунків з обліку вилученого капіталу

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	Викуплений перший пакет акцій (40 акцій x 1100 грн.)	451	31	44000
2	Сплачені комісійні посереднику	451	31	2200
3	Викуплений другий пакет акцій (60 акцій x 950 грн.)	451	31	57000
4	Сплачені комісійні посереднику	451	31	2850
5	Викуплений третій пакет акцій (100 акцій x 1050 грн.)	451	31	105000
6	Сплачені комісійні посереднику	451	31	5250

Яка-небудь зміна власного капіталу від викупу й анулювання власних акцій являє собою передачу між тими акціонерами, що віддали свою частку, і тими, котрі продовжують тримати акції, і тому не є прибутком чи збитком підприємства. Тому, згідно з п. 28 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», прибуток чи збиток від продажу чи анулювання акцій емітент відображає збільшенням чи відповідно зменшенням додаткового вкладеного капіталу. Якщо його не вистачає, сума перевищення від збитку відображається зменшенням нерозподіленого прибутку чи збільшенням непокритого збитку.

Отже, операції, пов'язані з перепродажем викуплених у акціонерів акцій, не викликають зміни статутного капіталу акціонерного товариства.

У податковому обліку особливий порядок оподатковування операцій з цінними паперами, установлений п. 7.6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», не поширюється на операції з емісії корпоративних прав чи інших цінних паперів, а також з їхнього зворотного викупу чи погашення емітентом. Отже, зміни у власному капіталі в зв'язку з викупом емітентом власних акцій у податковому обліку не відображаються.

Відображення операцій по змінненню величини статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється тільки після належної реєстрації змін статуту в органах, якими він був зареєстрований. Витрати, пов'язані з емісією цінних паперів, включаються до складу валових витрат підприємства-емітента. Це стосується, насамперед, витрат, пов'язаних зі сплатою державного мита за реєстрацію інформації про емісію цінних паперів (за ставкою 0,1% від номінальної вартості запланованого обсягу емісії). Якщо фактична номінальна вартість емісії акцій згідно із Звітом про результати випуску цінних паперів перевищить номінальну вартість запланованого обсягу, то до реєстрації випуску цінних паперів доплачується держмитом з різниці.

На валові витрати відносяться також вартість послуг реєстратора по веденню реєстру цінних паперів, витрати на придбання (виготовлення) бланків акцій, їх розповсюдження та інші витрати.

Бланки акцій обліковуються і зберігаються як бланки суворого обліку. Синтетичний облік наявності і руху бланків акцій ведеться на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку», аналітичний - за видами акцій (іменні, привілейовані, прості) і матеріально відповідальними особами. По дебету рахунку 08 і його аналітичних рахунків відображається надходження бланків акцій, а по кредиту - списання при видачі акціонерам після повної оплати їх вартості.

Нарахування та облік дивідендів

Для акціонерних товариств періодичність виплати дивідендів визначена законом: один раз на рік за підсумками календарного року (ст.37 Закону України «Про господарські товариства»). Для інших підприємств період виплати дивідендів не регламентований, тому вони можуть виплачувати дивіденди своїм засновникам і поквартально.

Рішення про виплату дивідендів приймається на зборах засновників і оформляється протоколом.

Згідно з положеннями п.п.7.8.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» виплата дивідендів може здійснюватись незалежно від того, чи була діяльність підприємства прибутковою впродовж звітного періоду за наявності інших власних джерел для виплати дивідендів.

Під іншими власними джерелами (про які говориться в п.п.7.8.1 названого закону) потрібно розуміти «бухгалтерський» прибуток звітного періоду, нерозподілений прибуток минулих років, резервний фонд тощо.

Винятком з цього правила є виплата дивідендів для нерезидентів, що обумовлено положеннями пп. «б» п.13.7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Дивіденди можуть виплачуватися нерезидентам тільки за рахунок прибутку, що залишається у підприємства після оподаткування.

У бухгалтерській термінології дивіденди – це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства (п.4 П(С)БО 15 «Дохід») [154].

Податок на дивіденди (розрахований за ставкою 25%) вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів. Платіжний документ, що надається платником податків банківській установі, яка його обслуговує, має відображати суму дивідендів, які належать до виплати, а також утримувану суму податку на дивіденди.

Платник податку – емітент корпоративних прав зменшує суму нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди, передбачену пп.7.8.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Копії платіжних документів, що свідчать про сплату податку на дивіденди, платник податків надає до державного податкового органу разом з декларацією про прибуток підприємства.

У разі, якщо сума сплаченого податку на дивіденди перевищує суму податкових зобов'язань підприємства-емітента і податку на прибуток звітного періоду, різниця переноситься на зменшення зобов'язань з податку на прибуток такого підприємства в майбутніх податкових періодах у порядку, передбаченому ст.6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

У фінансовій звітності нарахування і виплата дивідендів відображатиметься наступним чином:

У формі № 1 «Баланс» в рядку 590 «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками» відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку, тобто з нарахуванням дивідендів.

У формі № 3 «Звіт про рух коштів» у рядку 350 «Сплачені дивіденди» відображаються суми дивідендів, сплачених коштами.

У формі № 4 «Звіт про власний капітал» у рядку 140 «Виплати власникам (дивіденди)» відображаються суми нарахованих дивідендів.

У формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» суми нарахованих дивідендів відображаються в розділі V «Доходи і витрати» в статті 530 «Інші фінансові доходи і витрати» в графі 4.

Облік операцій:

- 1.Нарахування дивідендів: Дт443 – Кт671.
- 2.Нарахування податку на прибуток (25 %): Дт671 – Кт641.
- 3.Виплата дивідендів: Дт671 – Кт301, 311.

Підприємство, яке прийняло рішення про виплату дивідендів, повинно враховувати вимоги п.7.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», що встановлює особливі правила оподаткування дивідендів. Так, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), повинен нарахувати і сплатити авансовий внесок з податку на прибуток за загальною ставкою 25% від суми дивідендів, призначених для виплати. Причому авансовий внесок вносять до бюджету до або одночасно з виплатою дивідендів. Принципово, що сума дивідендів, які виплачуються, не зменшується на суму авансового внеску, тому власник корпоративних прав (одержувач дивідендів) отримує загальну суму нарахованих дивідендів, а сума авансового внеску – питання підприємства-емітента.

Авансовий внесок з податку на прибуток при виплаті дивідендів не сплачується: платниками, які виплачують дивіденди на користь інститутів спільного інвестування; якщо дивіденди виплачуються у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата жодним чином не змінює пропорції участі усіх акціонерів у

статутному фонді підприємства-емітента; у разі виплати дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів або суми, що перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію, емітовану платником податку (пп.7.8.7. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»).

Питання для контролю:

1. Яка частка в статутному фонді підприємства визначає вирішальний вплив держави (органів місцевого самоврядування) на його господарську діяльність?
2. Чому оренду державного (комунального) майна не можна віднести до операційної чи фінансової?
3. Як розподіляється орендна плата при оренді державного та комунального майна?
4. Назвіть характерні для обліку операцій оренди державного та комунального майна кореспонденції рахунків.
5. Що відображає фінансовий план державного підприємства?
6. Які джерела утворення фондів державного підприємства, визначених фінпланом?
7. Назвіть послідовність визначення чистого прибутку, з якого здійснюється відрахування до державного бюджету?
8. Охарактеризуйте поняття „приватна власність”.
9. Яка різниця з точки зору формування власного капіталу існує між товариствами, які діють на підставі статуту, та товариствами, які діють на підставі лише установчого договору?
10. Які вимоги до розміру статутного капіталу акціонерного товариства в Україні?
11. Яким чином нарахування дивідендів впливає на розмір власного капіталу?
12. Як викуп акцій впливає на розмір власного капіталу акціонерного товариства?
13. Які існують шляхи збільшення статутного капіталу акціонерного товариства?

Розділ 4. Методика підготовки звітності підприємств та організацій різних галузей

Звітність суб'єкта господарювання класифікується:

1. *Фінансова (бухгалтерська) звітність*. Для підприємств різних галузей складається з Балансу (Ф №1), Звіту про фінансові результати (Ф№2), Звіту про рух грошових коштів (Ф№3), Звіту про власний капітал (Ф №4), Приміток до фінансової звітності (Ф№5). Річними є Ф №3, Ф №4, Ф№5. Суб'єкти, які ведуть спрощену форму обліку здають тільки дві форми звітності: Ф №1-м «Баланс», Ф №2-м «Звіт про фінансові результати». Особливістю фінансової звітності є те, що вона має повне узагальнення з даними обліку.

Користувачами фінансової звітності є:

- державні статистичні органи по місцю реєстрації;
- вищестоящі організації, власники, засновники;
- обслуговуючий банк при наявності заборгованості по непогашених кредитних ресурсах;
- комісія з цінних паперів та фондового ринку (для акціонерних товариств).

Фінансова квартальна звітність подається до 25 числа по закінченню звітного кварталу, річна – до 20 лютого.

Балансове узагальнення показників основних форм фінансової звітності наведено в таблицях 1-4 додатка 45.

Бюджетні установи (в тому числі організації по експлуатації іригаційних і меліоративних систем Державного комітету по водному господарству) складають та подають в органи Державного казначейства України (ДКУ) та вищестоящій організації фінансову звітність, подану в табл. 5 додатка 44.

2. *Податкова* – звітність підприємства по основних податках та платежах до бюджету і позабюджетних фондів. Звітні дані ґрунтуються на даних обліку з відповідними коригуваннями за вимогами податкового законодавства.

3. *Звітність по обов'язкових зборах на заробітну плату* до органів соціального страхування.

4. *Спеціальна звітність*: подається з окремих питань за рішенням уряду за певними показниками діяльності (наприклад, перевищення фонду оплати праці для підприємств-монополістів тощо).

5. *Статистична звітність*: термін та форми подання встановлюються державним органами статистики; показники визнаються як в грошових, так і натуральних вимірах.

Методика підготовки основних форм податкової звітності

Основні податки та збори, які сплачують підприємства, наведено в додатку 46. Більш детально зупинимось на методиці підготовки окремих форм звітності.

Декларація по податку на прибуток заповнюється в тисячах гривень з одним десятковим знаком. Оригінал декларації подається платником до податкового органу за місцезнаходженням платника.

Дані, наведені в декларації, повинні підтверджуватись первинними документами, даними бухгалтерського обліку та відповідати податковому обліку (звітності) [171].

Методика підготовки основних рядків Декларації:

Рядок 1 «Валовий дохід від усіх видів діяльності» є сумою рядків 01.1-01.6 і фактично вміщує те, що в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі - Закон про прибуток) називається скоригованим валовим доходом (п.4.3 ст.4) [38].

У **рядку 01.1** «Доходи від продажу товарів (робіт, послуг)» зазначаються загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, відповідно до пп.4.1.1 п. 4.1 ст.4 Закону про прибуток.

Рядки 01.2 «Приріст балансової вартості запасів» і **04.2** «Убуток балансової вартості запасів» заповнюються на підставі даних таблиці 1 «Розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів» додатка К1/1. У колонці 6 таблиці 1 додатка К1/1 приріст запасів відображається зі знаком «-», але переноситься до рядка 01.2 декларації без такого знака.

Рядки 01.3 і 04.7 заповнюються на підставі даних таблиці 1 «Доходи та витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів» додатка К2.

У **рядку 04.7** «Витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів» зазначаються витрати виконавця у звітному періоді, визначені на рівні фактично оплачених (нарахованих) витрат, пов'язаних з виконанням довгострокового договору в звітному періоді.

У **рядку 01.6** «Інші доходи» зазначаються всі інші доходи, не згадані вище.

Рядок 03 «Скоригований валовий дохід» є арифметичною сумою рядків 01 та 02 (останній з яких може бути зі знаком «мінус»).

Рядок 04 «Валові витрати» є сумою рядків 04.1-04.12 і вміщує всі валові витрати підприємства, крім тих, що належать до категорії коригувальних і зазначаються у рядку 05.

До **рядка 04.1** «Витрати на придбання товарів» включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) впродовж звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

У рядку 04.3 «Витрати на оплату праці» відображаються витрати на оплату праці а також витрати на виплату дивідендів на користь фізичних осіб.

У рядку 04.4 «Сума страхового збору до органів загальнодержавного соціального страхування» зазначаються суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Рядок 06 «Скориговані валові витрати» вираховується арифметично шляхом сумування рядків 04 і 05 (останній з яких може бути зі знаком «мінус»).

Рядок 07 «Сума амортизаційних відрахувань» заповнюється на підставі даних таблиці 2 «Розрахунок амортизаційних відрахувань» додатка К1/1 та таблиці 1 «Розрахунок амортизації витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин» додатка К1/2.

Рядок 08 «Об'єкт оподаткування» може мати як додатне, так і від'ємне значення (або в I кварталі додатне, а за підсумками півріччя – від'ємне) і вираховується шляхом віднімання від рядка 03 рядків 06 і 07.

Рядок 11 «Прибуток, що підлягає оподаткуванню» вираховується шляхом віднімання від рядка 08 рядків 09 і 10.

Рядок 12 «Нарахована сума податку» утворюється шляхом сумування рядків 12.1 і 12.2 і заповнюється у разі отримання позитивного значення об'єкта оподаткування.

Рядок 12.1 показує нараховану суму податку, обчислену виходячи з оподаткування прибутку за ставкою 25 відсотків.

Рядок 14 «Податкове зобов'язання звітного періоду» визначається розрахунково як різниця рядків 12 і 13 у разі отримання додатного значення цієї різниці.

Рядок 17 «Сума податку до сплати» є основним результатом складання декларації і декларує суму податкового зобов'язання минулого кварталу що підлягає погашенню впродовж 50 календарних днів, наступних за звітним кварталом.

Податкова декларація по податку на додану вартість подається до податкового органу за місцем реєстрації підприємства.

Декларація складається із вступної частини та чотирьох розділів, з них платником заповнюються перші три розділи та вступна частина, четвертий розділ заповнюється працівниками податкової інспекції (адміністрації) лише на оригіналі декларації, що залишається в податковій інспекції (адміністрації) [163]:

I – Податкові зобов'язання;

II – Податковий кредит;

III – Розрахунки з бюджетом за звітний період.

Податкове зобов'язання – це загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному податковому періоді.

Податковий кредит – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Бюджетне відшкодування – це сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку. Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат, не підтверджених податковими накладними чи іншими розрахунковими (обліковими) документами.

Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань (Кт рахунка 641), що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) впродовж звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду (Дт рахунка 641).

У разі, коли за результатами звітного періоду податкове зобов'язання має від'ємне значення, така сума підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України. Підставою для отримання відшкодування є лише дані податкової декларації за звітний період. За бажанням платника податку сума бюджетного відшкодування може бути повністю або частково зарахована в рахунок наступних платежів з цього податку. Таке рішення платника відображається у податковій декларації.

Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма 1ДФ) подається підприємством по нарахованих та виплачених доходах по всіх фізичних особах, які [212]:

- перебували з підприємством у трудових відносинах незалежно від того, чи одержували громадяни дохід у звітному періоді;
- перебували з ними в цивільно-правових відносинах;
- отримували від них виплати у звітному періоді.

Податковий розрахунок ф. №1ДФ потрібно подавати лише щодо осіб, яким передбачається нарахування і виплата доходу (у грошовій чи натуральній формі). Податковий розрахунок ф. №1ДФ також подається на осіб, які хоча не перебувають з підприємством ані у трудових, ані у цивільно-правових відносинах, однак одержують певні доходи у грошовій чи натуральній формі (компенсаційні виплати, вихідна допомога звільненим працівникам, дивіденди засновникам тощо).

У графі 3а «Сума нарахованого доходу» відображається дохід за звітний квартал, нарахований фізичній особі. Нарахований прибутковий податок на суму доходу, вказану у графі 3а, зазначається у графі 4а.

У графі 2 «Ідентифікаційний номер» відображається десяти розрядний ідентифікаційний номер фізичної особи, про яку надається інформація у відомості.

У графі 3 «Сума виплаченого доходу» відображається будь-який дохід (за звітний квартал) без вирахування прибуткового податку, пенсійного збору та внесків до Фонду страхування з тимчасової непрацездатності і Фонду

страхування на випадок безробіття. При цьому немає значення, в якому періоді був нарахований дохід, але якщо виплата такого доходу здійснюється у звітному періоді, то суми такого нарахованого доходу відображаються у податковому розрахунку ф.№1ДФ за звітний квартал. Якщо працівники не отримували впродовж звітного періоду ніяких доходів, то їх дані обов'язково включаються до податкового розрахунку з зазначенням у графі 3 суми виплаченого доходу «0».

У графі 4 «Сума утриманого прибуткового податку» відображається фактично утримана сума податку з доходу у звітному періоді.

У графі 5 «Ознака доходу» відображається ознака доходу згідно з переліком ознак, зокрема: 01 – дохід за основним місцем роботи; 02 – дохід за неосновним місцем роботи; 03 – матеріальна допомога; 04 – дивіденди; 05 – дохід, отриманий через комісійну торгівлю; 06 – дохід за договором оренди майна; 07 – інші види доходів; 08 – суми, одержувані працівниками на відшкодування шкоди, заподіяної їм каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ними трудових обов'язків, а також у зв'язку із втратою годувальника; 09 – суми, перераховані на пенсійні рахунки громадян та ін.

За ознаками доходів, з яких відповідно до законодавства прибутковий податок не утримується або не утримується у джерела виплати, у графі 4 розрахунку проставляється цифра «0».

Про кожну фізичну особу потрібно заповнювати стільки рядків, скільки ознак доходів у неї було.

У графі 6 «Дата прийняття на роботу» відображається дата (число, порядковий номер місяця, рік) прийняття фізичної особи на роботу. Ця графа заповнюється тільки на тих осіб, що приймалися на роботу у звітному кварталі.

У графі 7 «Дата звільнення з роботи» відображається дата (число, порядковий номер місяця, рік) звільнення фізичної особи з роботи. Графа 7 заповнюється тільки на тих осіб, які були звільнені у звітному періоді за основним місцем роботи або звільнені до початку звітного періоду, але отримували доходи у звітному періоді.

У графі 8 «Ознака податкової соціальної пільги» відображають ознаку пільги згідно з довідником ознак пільг щодо прибуткового податку. Такий запис роблять тільки для фізичних осіб, які мали пільги щодо прибуткового податку у звітному періоді з чинним законодавством, за винятком пільги у розмірі неоподатковуваного мінімуму за місцем їхньої основної роботи.

Існує єдиний на території України порядок обчислення і сплати **збору за забруднення навколишнього природного середовища**, а також відповідальність платників за достовірність даних про обсяги викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин та за правильність обчислення, повноту і своєчасність сплати збору [182].

Суми збору, який справляється за викиди пересувними джерелами

забруднення (Пвп), обчислюються підприємством самостійно щокварталу нарастаючим підсумком з початку року, виходячи з кількості фактично використаного пального та його виду, на підставі нормативів збору за ці викиди і коригувальних коефіцієнтів:

$$\text{Пвп} = \text{Мі} \times \text{Нбі} \times \text{Кнас} \times \text{Кф}, \quad (4.1.)$$

де Мі- кількість використаного пального і-того виду, у тоннах (т);

Нбі - норматив збору за тонну виду пального, у гривнях (грн./т);

Кнас - коригувальний коефіцієнт, який враховує чисельність жителів населеного пункту;

Кф - коригувальний коефіцієнт, який враховує народногосподарське значення населеного пункту.

Платниками *податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів* є юридичні особи, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні транспортні засоби, що відповідно до статті 2 Закону «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» є об'єктами оподаткування [164].

Розмір податку залежить від технічних характеристик транспортного засобу (об'єму циліндра, потужності двигуна тощо). Від сплати податку звільняються:

- 1) транспортні підприємства, які займаються перевезенням населення за тарифами встановленими в законодавчому порядку;
- 2) бюджетні навчальні заклади в частині навчальних транспортних засобів;
- 3) інваліди, ветерани праці, громадяни, що постраждали від Чорнобильської катастрофи 1-2 категорій;
- 4) на 50% - сільськогосподарську підприємства по певному переліку транспортних засобів.

У Розрахунку показують як ті транспортні засоби, за які підприємство платить податок, так і ті, на які поширюються пільги.

У випадку реєстрації підприємством нових транспортних засобів уточнений розрахунок подається впродовж 10 днів після реєстрації. У випадку зняття транспортного засобу з обліку податок не повертається.

Розрахунок комунального податку подається юридичними особами, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських підприємств. Його граничний розмір не повинен перевищувати 10% річного фонду оплати праці, обчисленого виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Порядок сплати і ставку комунального податку визначають органи місцевого самоврядування. Порядок обчислення середньоспискової чисельності працюючих регулюється Інструкцією зі статистики чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві України.

Середньооблікова чисельність працівників за період з початку року (у

тому числі за квартал, півріччя, 9 місяців, рік) обчислюється шляхом підсумовування середньооблікової чисельності працівників за всі місяці роботи підприємства, що минули за період з початку року до звітного місяця включно, та діленням одержаної суми на кількість місяців за період з початку року [56].

Методика підготовки Податкового розрахунку земельного податку. Згідно Закону України «Про плату за землю» земельний податок повинні сплачувати власники земельних ділянок, земельних паїв та землекористувачі. Сплачувати земельний податок необхідно з дня, коли виникло право власності або право користування земельною ділянкою, тобто з дня одержання власником або користувачем відповідного державного акта та його державної реєстрації [174].

Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, яка перебуває у власності або користуванні, в тому числі на умовах оренди. У випадку договору оренди земельний податок сплачується за умовами договору.

Ставки земельного податку з 1 га площі встановлюються у відсотках від їх грошової оцінки. Підставою для нарахування податку є дані державного земельного кадастру.

До юридичних осіб які звільняються від сплати податку належать:

1. Історико-культурні заповідники, парки, сади.
2. Вітчизняні науково-дослідні та навчальні заклади с/г профілю.
3. Бюджетні установи та організації, які повністю фінансуються за рахунок бюджету.
4. Дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади.
5. Неприбуткові організації, які не займаються підприємницькою діяльністю.

Податковий розрахунок земельного податку здається в податкову інспекцію за місцезнаходженням земельної ділянки. Його слід складати вже після заповнення всіх необхідних додатків №№1-5:

Обов'язковим для усіх підприємств є заповнення додатку 1 «Відомості про наявність документів на землю».

У річному Податковому розрахунку заповнюють тільки 1-4 розділи, його частини 5-9 призначено для оформлення уточнюючого розрахунку.

Методика підготовки звітності по обов'язкових зборах на заробітну плату до органів соціального страхування

Страховальниками відповідно до Закону «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» [29] є юридичні особи, що мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами.

До Пенсійного фонду юридичні особи подають щомісячно до 20 числа місяця наступного за звітним Розрахунок зобов'язання зі сплати **збору на обов'язкове державне пенсійне страхування**.

Заповнення звіту здійснюється в наступному порядку [66]:

В графі 1 «Загальна сума нарахованого фонду оплати праці» відображається сума нарахованої заробітної плати за звітний місяць.

В графі 2 «Загальна сума виплат, на які нараховується збір за звітний місяць» відображається загальна сума витрат на оплату праці працівників підприємства (організації).

В графі 3 «Нараховано» відображається загальна сума нарахованого збору всього та в розрізі тарифів 31,8 та 4%, якщо число інвалідів на підприємстві перевищує 50% від загальної чисельності працівників.

В графі 4 «Загальна сума виплат, з яких утримується збір у розмірі 1-5%» відображається місячна сума сукупного оподаткованого доходу, обчислена відповідно до законодавства, з якої утримується збір у розмірі 1-5 % відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування».

В графі 5 «Нараховано 1-5%» відображається сума збору, що підлягає утриманню з фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з підприємством.

В графі 6 «Одержаний фонд оплати праці у звітному місяці» відображається одержана заробітна плата у звітному періоді. При одержанні авансу - сума авансу. При погашенні заборгованості по заробітній платі - суми одержані до виплати, тобто за мінусом утримань із заробітної плати.

В графі 7 «Належить до сплати» відображається загальна сума збору на обов'язкове державне пенсійне страхування відповідно до одержаної заробітної плати у звітному місяці, що підлягає сплаті з урахуванням поправного коефіцієнту окремо по кожній ставці збору.

Щоквартально підприємство зобов'язано подати до органів Фонду загальнообов'язкового **державного соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності** звіт про нараховані внески та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності із зазначеними у ньому сумами нарахованих і сплачених страхових внесків та інших надходжень, а також сум витрачених на виплату допомог та здійснення інших заходів [32].

В першому і другому розділах звіту вказуються суми нарахованої заробітної плати з розподілом останніх залежно від ставок, за якими здійснюють нарахування та утримання.

В розділі 3 «Розрахунки внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» вказуються заборгованість за Фондом на початок звітного періоду, нарахування та утримання внесків залежно від розміру ставок і періодів, а також суму перерахованих внесків.

Розділ 4 «Витрати за страховими коштами» включає суми допомог, які були нараховані і виплачені в звітному періоді за рахунок коштів Фонду.

Звітність по розрахунках з Фондом зайнятості відображається в «Розрахунковій відомості про нарахування і перерахування страхових внесків до фонду **загальнообов'язкового соціального страхування України**

на випадок безробіття» [31].

В розділі 1 «Загальна сума виплат, на які нараховуються страхові внески» вказується загальний фонд оплати праці, на який нараховується і з якого утримуються страхові збори.

Розділ 3 «Розрахунок страхових внесків до Фонду» містить дані про заборгованість на початок місяця, нараховані та перераховані суми платежів за встановленими ставками, заборгованість на кінець місяця.

Щоквартально підприємство подає до Фонду **соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань** України Розрахункову відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

Заповнення даної форми відбувається наступним чином:

Розділ 1 «Загальна сума виплат, на які нараховують внески» відображає суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників підприємства з розбивкою на місяці.

Заборгованість на початок періоду, суму нарахованих і сплачених внесків, заборгованість на кінець періоду відображають в 2-му розділі звіту «Розрахунок страхових внесків до фонду».

В 3-му розділі «Середньооблікова чисельність персоналу в еквіваленті повної зайнятості» відображають з розбивкою по місяцях середньооблікову чисельність персоналу в еквіваленті повної зайнятості.

Довідково у 4-му розділі звіту наводять нараховану впродовж року заробітну плату з розбивкою по кварталах, а в 5-му розділі – суми заборгованості з виплати зарплати.

Статистична звітність

Властивостями статистичної звітності є:

1. **Обов'язковість** - звіти подають усі зареєстровані суб'єкти діяльності, додержуючись уніфікованої форми та затвердженого переліку показників і зазначаючи свої реквізити: назву, адресу, прізвище та підпис відповідальної особи, дату складання звіту.

2. **Систематичність** - регулярне і своєчасне складання та подання звітності у затверджені строки.

3. **Вірогідність (достовірність)** - дані, наведені у звітності, мають відповідати дійсності та виключати будь-які викривлення (приховування і приписки).

Із широкого переліку звітно-статистичної документації можна виділити форми статистичної звітності, що подаються всіма підприємствами незалежно від форм власності та видів діяльності. Таку звітність можна назвати **загальнодержавною**.

Однак державні статистичні спостереження провадять щодо окремих видів діяльності, тому для підприємств різних галузей і видів діяльності передбачена *звітність підприємств певних галузей і видів діяльності*.

Статистичні звіти зазвичай подають в органи державної статистики за місцем реєстрації суб'єктів господарювання.

Основною формою статистичного спостереження підприємства є *форма № 1-підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства»*. Вона містить найповнішу та різнобічну інформацію про діяльність суб'єктів господарювання як за масштабами виробництва і реалізації, затратами, так і за іншими аспектами. Ця форма складається з шести розділів:

Розділ 1 «Демографія підприємства» містить інформацію про демографічні події, які відбулися на підприємстві впродовж звітного періоду. Зокрема, це події щодо зміни організаційної структури (створення чи припинення діяльності підприємства внаслідок появи нового, приєднання, злиття, поділу, перетворення тощо).

Розділ 2 «Розподіл обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності, операційних витрат з реалізованої продукції (робіт, послуг)» складається двох частин.

У *першій* — відображують дані про обсяг реалізованої продукції, робіт, послуг (без ПДВ, акцизу), у тому числі продукції (робіт, послуг), виконаних підрядником на умовах підяду, всього по підприємству та у розрізі видів економічної діяльності, за переліком, визначеним органами державної статистики. Довідково зазначають вартість продукції власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства.

Друга частина розділу призначена для відображення інформації про операційні витрати підприємства, які пов'язані з реалізацією продукції, робіт, послуг. Ці витрати наводять загалом та в розрізі складових, а саме: матеріальні затрати (загалом і за основними видами), затрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші (затрати на відрядження, орендна плата, податки, збори тощо).

Розділ 3 «Роботи (послуги), що виконуються на умовах підяду» заповнюють у тому випадку, коли підприємство замовляло виготовлення продукції (робіт, послуг) на сторонніх підприємствах (включаючи фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності) на умовах надання їм давальницької сировини. При цьому подають інформацію з вартості сировини, обсягу виготовленої продукції, робіт, послуг за видами економічної діяльності.

У розділі 4 «Кількість працівників та оплата їх праці» наводяться дані про чисельність, використання робочого часу і матеріальне стимулювання працівників. Він містить такі основні дані: середньооблікову кількість штатних працівників, середню кількість позаштатних працівників, кількість

неоплачуваних працівників, кількість відпрацьованих штатними працівниками людино-годин та фонд оплати праці.

У розділі 5 «Валові капітальні інвестиції» наводять дані, що характеризують інвестиційну активність підприємства: суму валових капітальних інвестицій, у тому числі в матеріальні та нематеріальні активи.

Розділ 6 «Витрати підприємства на інновації та інформатизацію» передбачає відображення даних з витрат на технологічні інновації та інформатизацію.

Значну увагу у звітності приділено відображенню результатів виробництва у найважливішому виді економічної діяльності - промисловості. Для цього підприємства складають звіт за **формою № 1П-НПП «Звіт про виробництво промислової продукції»** щокварталу і за рік.

Оперативну інформацію з обсягів виробництва і реалізації продукції, робіт, послуг та витрат подають у термінових формах звітності: за **формою № 1-П «Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (робіт, послуг)»** та **формою №1-послуги «Звіт про обсяги реалізованих послуг»**.

У сільському господарстві основна інформація про вироблену і реалізовану продукцію фіксується у **формі № 21-заг «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції»**. Тут відображують: кількість і вартість реалізованої продукції рослинництва і тваринництва за видами з виділенням основних каналів реалізації, тобто: заготівельно-збутові організації, споживча кооперація, колгоспні ринки, власні магазини, підприємства громадського харчування, біржі, аукціони, бартер. Цю форму складають щомісяця і за рік.

Досить повну інформацію містить також **форма № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств»**, яку складають щороку.

Виробничі витрати відображують у **формі № 5-е «Звіт про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)»**. Звіт містить дані про загальні витрати на виробництво продукції за їх видами (матеріальні, амортизація, оплата праці, відрахування на соціальні заходи), а також про собівартість виробленої продукції (робіт, послуг), вартість давальницької сировини, використаної у виробництві продукції. Ці дані подають загалом по підприємству та у розрізі видів економічної діяльності.

У **формі № 1-Б «Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість»** відображують дані про основні фінансові результати діяльності підприємства та стан розрахунків.

Звіт складається з двох розділів.

У першому розділі «Фінансові результати» наводять такі показники: прибуток/збиток, чистий прибуток/збиток на кінець звітного періоду і за відповідний період минулого року для порівняння. Цей розділ заповнюють за перший і другий місяці кожного кварталу та за рік наростаючим підсумком з початку року.

Другий розділ «Дебіторська та кредиторська заборгованість» присвячений висвітленню розмірів дебіторської та кредиторської заборгованості (у тому числі простроченої) між підприємствами та установами в межах України, всього, а також за видами заборгованості: за товари, роботи, послуги, за векселями, з бюджетом, із внутрішніх розрахунків, зі страхування, з оплати праці тощо. Крім того, показується дебіторська і кредиторська заборгованість із суб'єктами господарської діяльності країн - колишніх республік СРСР (у розрізі 14 країн), а також із суб'єктами господарської діяльності інших країн.

Інформація про кількісний, якісний склад робочої сили та ефективність її використання міститься у таких основних формах статистичного спостереження: № 1-ПВ «Звіт з праці (термінова - місячна, квартальна)»: № 1-ПВ (заборгованість) «Звіт про стан заборгованості з виплати заробітної плати», № 1-ПВ (умови праці) «Звіт про стан умов праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці (річна, поштова)»; № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу (термінова, квартальна), (зведена), (термінова, квартальна)» та ін.

Розглянемо основні із вказаних форм звітності.

У формі № 1-ПВ «Звіт з праці» (місячна) подається інформація за двома розділами: чисельність працівників, фонд оплати праці та заборгованість перед працівниками із виплати заробітної плати, допомоги по соціальному страхуванню. Цей звіт подається до територіальних органів державної статистики щомісяця не пізніше 7-го числа.

Форма № 1-ПВ «Звіт з праці» (квартальна) дещо ширша і має три розділи.

Перший розділ «Склад фонду оплати праці та інші виплати» містить інформацію про фонд оплати праці штатних працівників, у тому числі: фонд основної та додаткової оплати праці; оплата за невідпрацьований час; натуральна оплата праці, нарахована продукцією, що дозволена до виплати працівникам; виплати, що не входять до фонду оплати праці; доходи, дивіденди, проценти згідно з акціями, внесками та договорами оренди земельних ділянок і майна, що нараховані до оплати; продано продукції. Крім того, у цьому розділі наводять дані з продажу продукції та наданих послуг працівникам у рахунок заробітної плати.

У другому розділі «Чисельність та фонд оплати праці окремих категорій працівників» відображують кількість штатних працівників облікового складу і працівників, які не перебувають в обліковому складі.

Третій розділ «Розподіл працівників за розмірами зарплати» присвячений показникам, які характеризують розподіл штатних працівників за групами згідно з розміром їхньої зарплати. Характерною особливістю цього розділу є те, що його заповнюють за останній місяць кожного кварталу (березень, червень, вересень, грудень).

Аналогічно складають вказану форму за рік.

Не менш важливою є *форма № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу»*, що заповнюється за перший квартал, півріччя, 9 місяців і за рік – *«Зведений звіт про використання робочого часу»*. За допомогою показників, що містяться у цьому звіті, можна зробити аналіз використання робочого часу, трудової мобільності робочої сили, розрахувавши коефіцієнти використання робочого часу, а також коефіцієнти: прибуття, вибуття, обороту, плинності та оновлення кадрів.

Звіт складається із трьох розділів.

Перший розділ «Використання робочого часу» містить дані про загальний фонд робочого часу, відпрацьований та невідпрацьований час.

Другий розділ «Рух робочої сили» характеризує мобільність кадрів, а саме: прийнято, вибуло працівників, у тому числі за причинами вибуття (скорочення штатів, за власним бажанням, прогули тощо).

Третій розділ «Інформація про укладання колективних договорів» містить дані про: кількість укладених колективних договорів, чисельність працівників, які охоплені ними; суми витрачених коштів на впровадження непередбачених законодавством пільг та виплат працівникам і членам їх сімей; розмір установленої мінімальної місячної тарифної ставки (окладу); кількість зобов'язань у колективному договорі, що підлягали виконанню на момент складання звіту, з питань зайнятості, оплати та охорони праці.

Узагальнену інформацію по формах статистичної звітності для підприємств різних галузей наведено в додатку 47.

Питання для контролю:

1. Назвіть класифікацію звітних форм підприємства.
2. Хто є користувачами фінансової звітності, в які терміни вона подається?
3. Назвіть користувачів фінансової звітності бюджетних установ.
4. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток?
5. Що є об'єктом оподаткування податком на додану вартість?
6. На яких працівників подається Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма 1ДФ)?
7. Дайте визначення та вкажіть узагальнення на рахунках бухгалтерського обліку податкового зобов'язання, податкового кредиту.
8. Охарактеризуйте об'єкт оподаткування збором за забруднення навколишнього природного середовища.
9. Охарактеризуйте об'єкт оподаткування податком з власників транспортних засобів.
10. Хто звільнений від сплати земельного палатку?
11. Охарактеризуйте об'єкт оподаткування комунальним податком.
12. Яку звітність подає підприємство до органів обов'язкового соціального страхування?
13. Назвіть послідовність підготовки звітності по зборах на обов'язкове державне пенсійне страхування.
14. Які властивості статистичної звітності?
15. Які форми квартальної статистичної звітності подають підприємства усіх галузей?

ВИСНОВКИ

У кожній галузі народного господарства є свої специфічні особливості технології та організації як виробничого процесу, так і організаційної будови підприємства, що обумовлюють відмінності в методології та організації обліку в різних галузях. В цьому зв'язку особливого значення набувають теоретичні дослідження побудови системи обліку в розрізі підприємницької та некомерційної діяльності.

Пропонований підручник висвітлює основні аспекти організації обліку суб'єктів господарської діяльності з врахуванням особливостей їх статутної діяльності.

В процесі дослідження авторським колективом був здійснений комплексний підхід до викладення матеріалу, який є цінним з точки зору потреб підготовки фахівців з бухгалтерського обліку.

Значне місце в підручнику займає дослідження проблемних питань методологічних аспектів обліку діяльності підприємств та організацій різних галузей.

Враховано найбільш специфічні особливості найважливіших об'єктів обліку в промисловості, сільському та лісовому господарстві, будівництві, торгівлі, громадському харчуванні та автотранспорті, будівництві, житлово-комунальних господарствах, страхових компаніях, підприємствах з надання послуг, банківських установах, відображено їхній вплив на організацію бухгалтерського обліку в цих галузях економіки з урахуванням сучасних підходів до ведення бухгалтерського обліку та вибору облікової політики підприємства. Особливе місце в підручнику займають питання економіко-правового регулювання галузей, висвітлені на підставі діючих нормативно-правових актів.

Зосереджено увагу на методиці підготовки звітності підприємств та організацій різних галузей.

Для широкої читачкої аудиторії безперечний інтерес становитиме інформація щодо нормативного регулювання та особливостей обліку видів діяльності операцій, що ідентифікують форму власності на підприємствах та організаціях різних галузей.

Висвітлення передбачених змістом тем здійснюється у найбільш доступній для сприйняття читачем формі, оскільки поряд із теоретичними викладками у підручнику в значній кількості наводяться приклади, що сприяють засвоєнню матеріалу.

Для зручності користування підручником значна частина інформації систематизована в таблицях, які винесені в додатки. Крім того, додатки містять інструктивний матеріал та типову кореспонденцію рахунків з управлінсько-фінансових операцій, що максимально наближені до потреб обліково-бухгалтерської та оперативної роботи.

При підготовці підручника враховано вимоги чинних законодавчих та нормативних актів, які врегульовують питання бухгалтерського та податкового обліку.

Зміст розділів підручника впродовж тривалого проміжку часу апробований при проведенні наукових досліджень та педагогічної діяльності у Національному університеті водного господарства та природокористування м. Рівне.

Підручник підготовлено авторським колективом викладачів кафедри обліку і аудиту НУВГП, які є фахівцями з питань бухгалтерського обліку та мають досвід практичної діяльності у відповідній галузі.

Авторами окремих розділів є:

к. е. н., доцент Левицька С. О., керівник авторського колективу – вступ, §1, п. 2.4.2, § 2.8, § 3, § 4;

ст. викладач Зінкевич О. В. – § 2.7, § 3;

ст. викладач Нагавичко І. П. – § 2.5, § 2.9;

асистент Мосійчук М. М. – § 2.1, § 2.2, § 2.3, § 2.6;

здобувач Немкович О. Б. – п. 2.4.1, § 2.10, висновки.

Сучасний розвиток суспільства вимагає подальшого вдосконалення системи підготовки, підвищення кваліфікації та перепідготовки облікових працівників, тому питання, що розглядаються в підручнику і підходи до їх вирішення можуть бути цікавими практичним працівникам бухгалтерського обліку, викладачам економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, аспірантам, спеціалістам, бакалаврам, магістрам.

Отже, доцільність створення цього підручника визначається роллю бухгалтерського обліку в управлінні підприємств та організацій різних галузей економіки та необхідністю точного відображення в системі обліку і звітності результатів фінансової діяльності підприємств, їх виробничого і соціального розвитку, фінансового та майнового становища, дотримання договірної, фінансової, податкової і звітної дисципліни, рівня забезпеченості обіговими коштами і джерелами фінансування капітальних вкладень для своєчасного виконання покладених на підприємства зобов'язань і їх перспективного розвитку.

Список використаних джерел

1. Башинський О. Хто зможе платити ФСП у 2006 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №120 (1153).-С. 6-7.

2. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К., 2000. – 692 с.

3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: „Рута”, 2003. – 444 с.

4. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник / за ред. Р.Л. Хом'яка. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Л.: Національний університет

„Львівська політехніка (Інформаційно – видавничий центр „Інтелект+” Інституту післядипломної освіти), „Інтелект – Захід”, 2003. – 820 с.

5. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ “Баланс-Клуб”, 2000. – 768с.

6. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підруч. для студ. вищ. навч. зал. / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; За ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – 968с.

7. Бюджетний кодекс України // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2001. - N 37-38, ст. 189.

8. Герасимович А. М., Кіндрацька Л. М. Кривов’яз Т. В. та ін. Облік і аудит у банках: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 536 с.

9. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. за №436-IV.

10. Грачова Р. Доходи, витрати та фінансові результати // Бібліотека “Дебету-Кредиту”. – 2002.

11. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб. – К.: Знання, 2004. – 541с.

12. Гура Н.О. Облік основних засобів у житлово-комунальному господарстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - №6.

13. Гура Н.О. Облік розрахунків з квартиронаймачами в житлово-комунальному господарстві // Банківська справа. – 2005. - №2.

14. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап’юк М.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 206с.

15. Демешук О. Документообіг. Газета української бухгалтерії “Бізнес”// Бліц – Ін форм. –2003. -№47 (566). -С.8.

16. Дудка К. П., Жук В. М., Жук Н. Л., Канцуров О. О. та ін. Облік в сільськогосподарських підприємствах за національними стандартами. Посібник. – К.: Інститут аграрної економіки УААН, 2000. – 220 с.

17. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: С.В.Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – 864 с.

18. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / Редкол.: С.В.Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – 848 с.

19. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Редкол.: С.В.Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – 952 с.

20. Житловий кодекс України від 7.07.2005р. за № 2776–IV.

21. Жукова О. Облік бракованої продукції // Бухгалтерія. – 2005. - №30.

22. Загальні умови укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві. Затверджені Постановою Кабінету Міністрів

України від 1.08.2005р. за № 668.

23. Закон України “Про архітектурну діяльність” від 20.05.99р. за № 687 .

24. Закон України “Про банки і банківську діяльність” від 07.12.2000р. за №2121-III.

25. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. за №996-XIV (зі змінами і доповненнями).

26. Закон України “Про господарські товариства” від 19.09.1991р. за №1576-XII (зі змінами і доповненнями).

27. Закон України “Про державну підтримку сільського господарства України” від 24.06.04 р. за №1877-IV.

28. Закон України “Про житлово-комунальні послуги” від 24.06.2004р. за № 1875-IV.

29. Закон України “Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування” від 9.07.2003р. за №1058-IV // ВВР. – 2003. - № 49-50. – Ст. 376.

30. Закон України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” від 23 09.1999р. за №1105-XIV.

31. Закон України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.2000р. за №1533-III (з чинними змінами та доповненнями).

32. Закон України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням” від 18.01.2001р. за №2240-III (з чинними змінами і доповненнями).

33. Закон України “Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування” від 26.06.1997р. за №400\97-ВР (з чинними змінами та доповненнями).

34. Закон України “Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР “Про захист прав споживачів” від 15.12.1993р. за N 3682-XII. Введено в дію Постановою Верховної Ради України від 15.12.1993р. за N 3684-XII.

35. Закон України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 6.07.1995р. за №265/95-ВР.

36. Закон України “Про колективне сільськогосподарське підприємство” 14.02.1992р. за №2114-XII (зі змінами і доповненнями).

37. Закон України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” від 1.06.2000р. за №1775-III (зі змінами і доповненнями).

38. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”. У редакції Закону України від 22.05.97р. за №283/97-ВР (з чинними змінами і доповненнями).

39. Закон України “Про оренду державного та комунального майна”. У редакції Закону України від 23.12.97р. за N 768/97-ВР(з чинними змінами та доповненнями).

40. Закон України “Про оцінку земель” від 11.12.03р. за №1378-IV.

41. Закон України „Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.2001р. за №2658 - III (з чинними змінами та доповненнями).

42. Закон України „Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” від 23.03.1996р. за № 98/96-ВР (із змінами та доповненнями).

43. Закон України “Про питну воду та питне водопостачання” від 10.01.2002р. за № 2918-III.

44. Закон України “Про підприємництво” від 7.02.1991р. за №678-XII (зі змінами і доповненнями).

45. Закон України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” від 18.02.1997р. за № 75/97-ВР.

46. Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003р. за № 889-IV // ВВР. – 2003. - № 37. – Ст. 308.

47. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997р. за №168/97-ВР (зі змінами і доповненнями).

48. Закон України “Про сільськогосподарську кооперацію” від 17.07.1997р. за №469/97-ВР (зі змінами і доповненнями).

49. Закон України “Про споживчу кооперацію” від 10.04.1992 р. №2265-12 (зі змінами і доповненнями).

50. Закон України “Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001-2004 років” від 18.01.01р. № 2238-III (зі змінами).

51. Закон України ”Про страхування” від 4.10.2001р. за № 2745-III (зі змінами і доповненнями).

52. Закон України ”Про тепlopостачання” 2.06.2005р. за № 2633-IV.

53. Закон України “Про туризм” від 15.09.1995 р. за №324/95-ВР (із змінами і доповненнями).

54. Закон України “Про фермерське господарство” від 19.06.03 р. за №973-IV.

55. Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.98 р. за №320-XIV (зі змінами і доповненнями).

56. Інструкція зі статистики кількості працівників. Затверджено наказом Держкомстату України від 28.09.2005р. за №286. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 30.11.2005р. за №1442/11722.

57. Інструкція про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів. Затверджено наказом Міністерства статистики України від 28.12.1996р. за N 389.

58. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ. Затверджено наказом Державного казначейства України від 8.12.2000р. за N 125. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.2000р. за N 937/5158.

59. Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ. Затверджено наказом Державного казначейства України 17.07.2000р. за N 64. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 31.07.2000 р. за N 459/4680.

60. Інструкція з обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Держкомлісгоспу України. Затверджена наказом Державного комітету лісового господарства України 19.12.2003р. за № 205.

61. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України 11.08.1994р. за №69 (зі змінами і доповненнями).

62. Інструкція по обліку продукції і матеріалів в сільськогосподарських підприємствах. Затверджена Наказом Міністерства сільського господарства СРСР від 15.07.1980р. за №269-1.

63. Інструкція про відкриття реєстраційних рахунків органами Державного казначейства України. Затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України від 9.04.1997р. за N 32. Зареєстрована в Міністерстві юстиції України 12.05.1997р. за N 72/1976.

64. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. за №291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999р. за №893/4186.

65. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України, затверджена постановою Правління НБУ від 21.11.1997р. за №388 (в редакції постанови Правління НБУ від 29.12.1999р. за №622) (зі змінами і доповненнями).

66. Інструкція про порядок обчислення і сплати страхувальниками та застрахованими особами внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України. Затверджено Постановою Пенсійного фонду України від 19.12.2003р. за №21-1. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 16.01.2004р. за №64\8663.

67. Інструкції про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння. Затверджена

наказом Міністерства фінансів України від 06.04.1998р. за N 84. Зареєстрована в Міністерстві юстиції України 28.04.1998р. за N 271/2711.

68. Інструкція про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібно́ї торгівлі та громадського харчування. Затверджено наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 4.01.1997р. за N 2 (з чинними доповненнями).

69. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти та нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України: Затв. Спільним наказом Держнафтопрому, Мінекономіки, Мінтрансу, Держстандарту, Держкомстату України від 2.04.1998р. за №81/38/101/235/122. – К., 1998 .

70. Інструкція про порядок оформлення суб'єктами господарювання операцій при здійсненні комісійної торгівлі непродовольчими товарами. Затверджено наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 8.07.1997 р. за N 343. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.08.1997р. за N 324/2128.

71. Інструкція про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ. Затверджена наказом Державного казначейства України від 18.12.2000р. за N 130. Зареєстрована в Міністерстві юстиції України від 28.12.2000р. за N 962/5183 (з чинними змінами та доповненнями).

72. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання. Затверджена наказом Державного казначейства України від 27.07.2000р. за N 68. Зареєстрована в Міністерстві юстиції України 31.08.2000 за N 570/4791.

73. Інструкція щодо обліку молодняка тварин, птиці та тварин на відгодівлі. Затверджена наказом Мінсільгосппроду України від 15.01.1997р. за №7.

74. Ішук С.І. Промислові комплекси України. Наукові основи територіальної організації. Навч. посіб. для студ. екон. та геогр. спец. вищ. навч. закл. – К.: Вид. ПАЛИВОДА А.В., 2003.- 248с.

75. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 440с.

76. Класифікація видів економічної діяльності. Державний класифікатор України ДК 009-96. Видання офіційне. Київ. Держстандарт України. 1998.

77. Кобилянський В. Початок будівництва: необхідні документи // Все про бухгалтерський облік. – 2005. - №103.

78. Коцовська Р., Ричаківська В., Табачук Г., Грудзевич Я., Вознюк М. Операції комерційних банків. – 3-тє вид. К.: Алеута; Львів: ЛБІ НБУ, 2003. – 500 с.

79. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік у галузях

економіки: Навч. посіб. – К.: Знання – Прес, 2005. – 491с.

80. Лисенко Н., Бабак А. Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі. – К., 2003.

81. Лист ДПАУ “Щодо порядку розрахунку частини прибутку (доходу)” від 23.05.2005р. за №10017\7\15-1117.

82. Лист Мінфіну України “Про облікову політику” від 21.12.2005р. за №31-34000-10-5\27793.

83. Литвин Ю. Я., Хомин П. Я., Словінський В. С. та ін. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. – Тернопіль: «Чарівник», 1995. – 824 с.

84. Лісна І. Бухгалтерський облік у будівництві // Все про бухгалтерський облік. – 2005. - №103.

85. Лісовий кодекс України від 2101.1994р. за № 3852-ХІІ.

86. Ліцензійні умови впровадження господарської діяльності з надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування. Затверджені наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Міністерства транспорту України від 18.12.2003р. за №136/985.

87. Ліцензійні умови провадження будівельної діяльності (вишукувальні та проектні роботи для будівництва, зведення несучих та огорожуючих конструкцій, будівництво та монтаж інженерних і транспортних мереж, затверджені наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 13.09.2001р. за №112/182.

88. Макотра Н.І. Журнал-ордер №6 // Бухгалтерський облік у лісовому господарстві. – 2005. -№12.

89. Мальюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: Вип. „Рута”, 2005. – 388 с.

90. Мальшакова С. ФСП – Альтернативна система оподаткування для сільгосппідприємств // Баланс-агро. Спецвипуск. – 2006. – №1-2 (109-110). - С. 13-16.

91. Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів. Затверджена постановою КМУ від 23.03.95р. за №213.

92. Методика оцінки вартості об’єктів оренди. Затверджено постановою КМУ від 02.01.2003р. за №3.

93. Методика розрахунку і порядок використання плати за оренду державного майна. Затверджено постановою КМУ від 04.10.95р. за №786 (з чинними змінами та доповненнями).

94. Методичні вказівки про ведення параметрів аналітичного обліку. Затверджені постановою Правління НБУ від 17.06.1997р. за №191.

95. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних

засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. за №561.

96. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001р. за №189. – К., 2001.

97. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства. Затверджені наказом Держбуду України від 06.03.2002 р. за № 47.

98. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. за №132 (зі змінами). – К., 2001.

99. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності. Затверджено наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002р. за N 145.

100. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Затверджені наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004р. за №30.

101. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 5.02.2001р. № 65.

102. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України. Затверджені наказом Державного комітету лісового господарства України від 08.11.2002р. №146.

103. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 2.02.2001р. за № 47.

104. Методичні рекомендації по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств: додаток до листа Міністерства аграрної політики від 04.12.03р. за №37-27-12/14023

105. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ.. за ред.. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272с.

106. Назарбаєва Р. «Будівельно-облікова мозаїка» // Бухгалтерія. – 2004. - №13.

107. Назарбаєва Р. Бухоблік у будівництві: загальне й особливе // Бухгалтерія. – 2002. - №18/1.

108. Наказ Державного комітету зі стандартизації, метрології та

сертифікації “Про затвердження державного класифікатора України “Класифікація видів економічної діяльності (ДК 009-96)” від 22.10.96р. за № 441 (чинний до 1 квітня 2006 року).

109. Наказ Державного комітету лісового господарства України “Про затвердження Положення про ліцензійну комісію з ліцензування суб’єктів господарювання на право провадження оптової торгівлі насінням лісових рослин” від 14.06.2004р. за № 108.

110. Наказ Державного комітету статистики України, Державного комітету України з будівництва та архітектури “Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві” від 21.06.2002р. за № 237/5.

111. Наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Державного комітету молодіжної політики, спорту і туризму України “Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з організації іноземного, внутрішнього, зарубіжного туризму, екскурсійної діяльності” від 17.01.2001р. за №7/62.

112. Наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Міністерства охорони здоров’я України “Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з медичної практики” від 16.02.2001р. за №38/63 (із змінами і доповненнями).

113. Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики “Про затвердження національних класифікаторів, зміни до державного класифікатора та скасування чинності державних класифікаторів” від 26.12.2005р. за №375 (чинний з 1 квітня 2006 року).

114. Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики “Про затвердження Переліку продукції, що підлягає обов’язковій сертифікації в Україні” від 01.02.2005р. за №28 (із змінами і доповненнями).

115. Наказ Державного комітету України по туризму “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо обліку витрат, які входять до собівартості туристичного продукту та порядок формування фінансових результатів, що враховуються при оподаткуванні прибутку суб’єктів туристичної діяльності” від 04.06.1999р. за № 23.

116. Наказ Державної туристичної адміністрації України “Про затвердження порядку оформлення ваучера на надання туристичних послуг та його використання” від 06.06.2005р. за №50.

117. Наказ Державної туристичної адміністрації України “Порядок виготовлення (технічний опис), обліку, зберігання та контролю за використанням бланків ваучерів на надання туристичних послуг” від 06.06.2005р. за №50.

118. Наказ Міністерства охорони здоров’я України “Про подальше

удосконалення атестації лікарів” від 19.12.1997р. за №359 (із змінами і доповненнями).

119. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України “Про затвердження Інструкції про порядок обчислення і сплати внесків на загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходження до Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття” від 18.12.2000р. за №339.

120. Нефьодов А. Дохід у будівництві // Бухгалтерія. – 2002. – №18/1.

121. Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті. Затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998р. за №43.

122. Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин. Затверджені наказом Мінтрансу України від 08.12.1997р. за №420.

123. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / Н.М. Малюга, Я.В. Лебедзевич, Л.Л. Горецька, Т.В. Давидюк; За ред. Проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.

124. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Панченко Л. Г. та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Вища освіта, 2003. – 800 с.

125. Огійчук М. Ф., Панченко Л. Г., Сколотій Л. О. Практикум з бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах за національними стандартами: Навч. посібник. – К.: Вища освіта, 2003. – 464 с.

126. Орлова О. Оформлення первинних документів // Баланс. – 2005. - №17.

127. Орлюк О. П. Банківське право: Навчальний посібник. – К.: Хрінком Інтер, 2005. – 376 с.

128. Основи законодавства України про охорону здоров’я (із змінами і доповненнями) від 19.11.1992р. за N 2801-ХІІ.

129. Панкевич Л.В., Зварич М.А., Бойко Р.С. та ін. Бухгалтерський облік у бюджетних організаціях. Львів.-“Аверс”.- 2002р. – 316с.

130. Перелік типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів: Наказ Головного архівного управління при КМУ від 20.07.98р. за №41.

131. Пизенгольц М. З., Варавва А. П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Ч. 1. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1987. – 512 с.

132. Пизенгольц М. З., Варавва А. П. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Ч. 2. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1987. – 512 с.

133. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено

наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. за №291.

134. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва. Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001р. за №186. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.05.2001р. за №389/5580.

135. План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України. Затверджений постановою Правління НБУ від 21.11.1997р. за №388 (зі змінами).

136. Погрібний О. П. Аграрне право України: Підручник. – К.: Істина, 2004. – 448 с.

137. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Затверджене Постановою НБУ від 15.12.2004р. за №637. Зареєстроване в Міністерстві юстиції України 13.01.2005р. за №40\10320.

138. Положення про взаємовідносини організацій-генеральних підрядників з субпідрядними організаціями. Затверджено протоколом Науково-технічної ради Державного Комітету України у справах містобудування і архітектури від 14.12.1999р. за №4.

139. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. за №88. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.06.1995р. за №168/704.

140. Положення про єдиний казначейський рахунок. Затверджене наказом Державного казначейства України 26.06.2002р. за N122. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.07.2002р. за N 594/6882.

141. Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банківських установах України. Затверджене постановою Правління НБУ від 30.12.1998р. за №566 (зі змінами).

142. Положення про організацію операційної діяльності в банках України. Затверджене постановою Правління НБУ від 18.06.2003р. за №254.

143. Положення про підрядні контракти у будівництві України. Затверджено протоколом Науково-технічної ради Державного Комітету України у справах будівництва і архітектури від 15.12.1993р. за №9.

144. Положення про порядок передачі об'єктів права державної власності. Затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 21.09.1998р. за №1482 (з чинними змінами).

145. Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку. Затверджене Постановою КМУ від 23.04.1999р. за №658.

146. Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей.

Затверджено наказом Міністерства економіки України і Міністерства фінансів України від 15.12.1999р. за N 149/300. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 29.12.1999р. за N 921/4214.

147. Положення про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту. Затверджене наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998р. за №102. – К., 1998.

148. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. за №87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999р. за №391/3684.

149. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. за №92. Зареєстровано Міністерством юстиції України 18.05.2000р. за №288/4509 (з чинними змінами і доповненнями).

150. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. за №246. Зареєстровано Міністерством юстиції України 02.11.1999р. за №751/4044 (з чинними змінами і доповненнями).

151. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”. Затверджено наказом Мінфіну України від 26.04.2000 р. за N91. Зареєстровано у Мін’юсті України 17 травня 2000 р. за N284/4505 (з чинними змінами та доповненнями).

152. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 „Оренда”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. за №181. Зареєстровано у Мін’юсті України 10.08.2000р. за №487\4708 (з чинними змінами та доповненнями).

153. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. N 20. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11.02.2000р. за N 85/4306.

154. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. за N 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.1999р. за N 860/4153.

155. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. за № 318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000р. за N27/4248.

156. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001р. за N 205. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.05.2001р. за N 433/5624.

157. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від

18.11.2005р. за №790. Зареєстровано Міністерством юстиції України 05.12.2005р. за №1456/11736.

158. Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 21.01.1998р. за №21. – К., 1998.

159. Порядок подання фінансової звітності: Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. за №419. – К., 2000.

160. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. за №88. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.06.1995р. за №168/704.

161. Положення про форму та зміст розрахункових документів. Затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України від 1.12.2000р. за N 614. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5.02.2001р. за N 105/5296 (з чинними змінами та доповненнями).

162. Порядок заняття торговельною діяльністю і правила торговельного обслуговування населення. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 8.02.1995р. за N 108 (з чинними змінами та доповненнями).

163. Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість. Затверджено наказом ДПА України від 30.05.1997р. №166.

164. Порядок заповнення і подання розрахунку суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Затверджений наказом ДПА України від 17.09.2001р. за №373.

165. Порядок обліку бракованих товарів, повернутих покупцями, у разі здійснення гарантійних замін товарів, а також обліку покупців, що отримали таку заміну або послуги з ремонту (обслуговування). Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 27.06.1997 р. за N 203 (з чинними змінами та доповненнями).

166. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. Зареєстрований в Міністерстві юстиції України 30.10.2000р. за №759\4980 із внесеними змінами наказом ДКУ від 12.10.2001р. за №180.

167. Порядок подання звітності, пов'язаної із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій або використанням книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок). Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 1.12.2000 р. за N 614. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5.02.2001р. за N 108/5299 (з чинними змінами та доповненнями).

168. Порядок про порядок допуску автоперевізників України до виконання міжнародних перевезень вантажів із використанням книжки МДП: Затв. наказом Державної митної служби України від 21.07.1999р. за №455. – К., 1999.

169. Порядок реєстрації, опломбування та застосування реєстраторів розрахункових операцій за товари (послуги). Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 1.12.2000р. за №614. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5.02.2001р. за N 107/5298 (з чинними змінами та доповненнями).

170. Порядок реєстрації та ведення книг обліку розрахункових операцій і розрахункових книжок. Затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України від 1.12.2000р. за №614. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5.02.2001р. за N 106/5297 (з чинними змінами та доповненнями).

171. Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та складання податкового розрахунку: наказ ДПАУ від 27.04.99р. за №230.

172. Порядок складання Декларації з податку на прибуток підприємства. Затверджений наказом ДПА України від 29.03.2003р. за №143.

173. Порядок складання, затвердження та контролю виконання фінансових планів державних підприємств, акціонерних, холдингових компаній та інших суб'єктів господарювання, у статутному фонді яких більше 50% акцій (часток, паїв) належить державі, та їх дочірніх підприємств. Затверджено наказом Мінекономіки України від 21.06.2005р. за № 173.

174. Порядок складання податкового розрахунку земельного податку. Затверджений наказом ДПА України від 26.10.2001р. за №434.

175. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002р. за N 228.

176. Порядок списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності яких минув. Затверджено наказом Державного казначейства України від 08.05.2001р. за №73. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 29.05.2001р. за №458/5649.

177. Постанова Кабінету міністрів України "Порядок і норматив відрахування господарськими товариствами до загального фонду державного бюджету України частини прибутку (доходу) за результатами фінансово-господарської діяльності в 2005 році" від 15.01.2005р. за №50.

178. Постанова Кабінету міністрів України "Про внесення змін до Постанови Кабінету міністрів України від 15.01.2005р. за №50" від 28.02.2005р. за №157.

179. Постанова Кабінету Міністрів України "Про встановлення порядку виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку" від 19.04.93р. за N283.

180. Постанова Кабінету Міністрів України "Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України "Про застосування реєстраторів

розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 23.08.2000р. за №1336 (із змінами)

181. Постанова Кабінету Міністрів України ”Про затвердження переліку органів ліцензування” від 14.11.2000р. за №1698 (із змінами)

182. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього середовища і стягнення цього збору” від 01.03.99р. за №303 (з чинними змінами та доповненнями).

183. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку державної акредитації закладу охорони здоров'я” від 15.07.1997р. за №765.

184. Постанова Кабінету Міністрів України “Про послуги з охорони здоров'я, операції з надання яких закладами охорони здоров'я, які мають спеціальний дозвіл на надання таких послуг, звільняються від обкладення податком на додану вартість” від 5.10.1998р. за №1602 (із змінами)

185. Постанова Кабінету Міністрів України ”Про термін дії ліцензії на впровадження певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за її видачу” від 29.11.2000р. за № 1755.

186. Правила виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25.11.93р. за №98.

187. Правила визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000). Затверджені наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 27.08.2000р. за №174.

188. Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 18.02.1997р. за №176. – К., 1997.

189. Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 14.07.1997р. за №36 (зі змінами і доповненнями). – К., 1997

190. Правила складання, обробки і затвердження товарно-грошових звітів торговельних підприємств споживчої кооперації України. Затверджено постановою Укоопспілки від 30.12.1994р. за N 180.

191. Правила торгівлі в розстрочку. Затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 01.07.97р. за №997 (з доповненнями і змінами, внесеними постановами від 04.02.99р. за № 139, від 31.08.99р. за № 1608, від 25.04.2002р. за № 595).

192. Правила утримання жилих будинків та прибудинкових територій. Затверджені наказом Держжитлокомунгоспу України 17.05.2005р. за № 76.

193. Правила формування, обліку та розміщення страхових резервів за видами страхування, іншими, ніж страхування життя. Затверджені розпорядженням Держфінпослуг України від 17.12.2004р. за №3104.

194. Про бюджетну класифікацію та її запровадження. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.12.2001р. за №604 (з чинними змінами та доповненнями).

195. Про внесення змін до закону України "Про застосування електронних контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг при розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг". Закон України від 1.06.2000р. за N 1776-III (з чинними змінами та доповненнями).

196. Про внесення доповнень до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 31.10.05р. за №589.

197. Про внесення змін до Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг". Закон України від 21.12.2000р. за N 2156-III.

198. Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів). Постанова Кабінету Міністрів України від 25.12.1996р. за N1548 (із змінами).

199. Про забезпечення реалізації статті 10 закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг". Постанова Кабінету Міністрів України від 23.08.2000р. N1336 (з чинними змінами та доповненнями).

200. Про затвердження галузевого класифікатора "Класифікація послуг і продукції у сфері побутового обслуговування" (ГК 201-01-2001). Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 19.02.2002р. за №51.

201. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003р. за №157.

202. Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міжнародних стандартів, внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31.03.2004р. за №59 та скасування нормативних документів. Наказ Державного Комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004р. за №97.

203. Про затвердження переліку послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню. Постанова Кабінету Міністрів України від 27.04.1998р. за №576.

204. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Наказ Головного Управління Державного казначейства України від 10.12.1999р. за №114. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.12.1999р. за №890\4183 (з чинними змінами та доповненнями).

205. Про затвердження Порядку відображення в обліку операцій в іноземній валюті. Затверджено наказом Державного казначейства України від 24.07.2001р. за N126. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 06.08.2001р. за N670/5861.

206. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати. Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.95р. за №100.

207. Про затвердження правил побутового обслуговування населення. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.05.1994р. № 313 (із змінами).

208. Про затвердження реєстрів та Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, зі змінами: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 07.03.2001р. за №49.

209. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать організаціям і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів та Інструкції з їх складання. Спільний наказ Головного управління Державного казначейства України та Державного комітету статистики України від 02.12.97р. за N125/70. Зареєстрований Міністерством юстиції України 22.12.97р. за N 612/2416.

210. Про затвердження типових форм первинного та аналітичного обліку в сільському господарстві: Наказ Міністерства сільського господарства СРСР від 24.11.72р. за № 268-2.

211. Про затвердження форм документів суворой звітності та Інструкції щодо їх використання. Наказ Українського Союзу об'єднань, підприємств і організацій побутового обслуговування населення від 29.09.95р. за №8.

212. Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. №1ДФ). Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 29.09.2003р. за №451. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 22.10.2003р. за №960/8281.

213. Про надання роз'яснень щодо застосування квитково-облікових листів на пасажирському транспорті: Лист Державної податкової адміністрації України від 5.07.1999р. за №8083/71 23-303. – К., 1999.

214. Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 01.11.2000р. за №216. – К., 2000.

215. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва. Указ Президента України від 3.07.1998р. за №727/98 (в редакції Указу Президента від 28.06.99р. за N [746/99](#)).

216. Роз'яснення до положення про порядок реалізації та ведення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з продажем товарів. Лист Міністерства фінансів України і Міністерство економіки України від 16.08.1993р. за N 14-401, 37-48/434.

217. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.

218. Сп'як Г. І., Фаріон Т. І. Облік і аудит у банках: Навчальний посібник. – К.: Атака, 2004. – 328 с.

219. Степанюк Н. А. Основні проблеми та перспективи розвитку АПК України // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування м. Рівне., – 2005. – Випуск 4 (32). – С. 162-167.

220. Типові рекомендації про поліпшення взаємовідносин міліції з учасниками дорожнього руху і власниками транспортних засобів, затверджені наказом МВС від 30.06.98р. за №482.

221. Хомин П. Я., Журавель Г. П. Облік витрат і закриття рахунків у системі забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств. – Тернопіль, 1997. – 185 с.

222. Цивільний кодекс України від 16.01.03р. за №435-IV, зі змінами.

223. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

224. Шевчук Л.І. Дослідження історичних аспектів розвитку методології бухгалтерського обліку // Вісник НУВГП: 36. Наукових праць. Вип. 4 (28): Економіка. Ч.2. – Рівне, 2004. – С. 296 – 301.

225. Шевченкова Л. Облік витрат на узгодження // Баланс. – 2005. - №17.

226. Шевченкова Л. Облік затрат за об'єктом будівництва // Баланс. – 2005. - №17.

227. Щодо ліцензування діяльності, що пов'язана з перевезенням пасажирів автотранспортом: Лист Ліцензійної палати України від 10.02.1998р. за № 1-112/169. – К, 1998.

228. http://www.4students.ru/ref_show_frame.asp?id=61C2A27B82B04B928D0C463959B95269&search=

Додаток 1

Визначення та характеристика об'єктів організаційно-правових форм господарювання

Об'єкт організаційно-правової форми власності	Засновники	Характер основних видів діяльності	Форма власності
<i>Підприємства</i>			
Фермерське господарство	Фізичні особи – громадяни України	Підприємницька	Приватна
Приватне підприємство	Громадяни України, іноземці, особи без громадянства	Підприємницька	Приватна
Державне підприємство (державне унітарне, державне комерційне)	Орган державної влади, інше державне підприємство	Підприємницька	Державна
Казенне підприємство	Кабінет Міністрів України	Підприємницька	Державна
Комунальне підприємство	Орган місцевого самоврядування	Підприємницька	Комунальна
Дочірнє підприємство	Акціонерне товариство	Підприємницька	Аналогічна засновнику
Іноземне підприємство	Іноземці, іноземні юридичні особи	Підприємницька	Приватна
Підприємство об'єднання громадян	Громадяни України, іноземці	Підприємницька	Приватна
Підприємство споживчої кооперації	Споживче товариство (товариства), спілка споживчих товариств	Підприємницька	Приватна
<i>Господарські товариства</i>			
Акціонерне товариство	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
Товариство з обмеженою відповідальністю	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
Товариство з додатковою відповідальністю	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
Повне товариство	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
Командитне товариство	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
<i>Кооператив</i>			
Кооператив	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
Виробничий кооператив	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
Обслуговуючий кооператив	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
Споживчий кооператив	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
Сільськогосподарсь-	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна

Об'єкт організаційно- правової форми власності	Засновники	Характер основних видів діяльності	Форма власності
кий кооператив			
Кооперативний банк	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька	Приватна
<i>Організації</i>			
Організація (установа, заклад)	Юридичні та фізичні особи	Підприємницька, некомерційна	Приватна, державна, комунальна
Орган виконавчої влади*	Органи виконавчої влади України	Некомерційна	Державна
Орган місцевого самоврядування*	Органи виконавчої влади України	Некомерційна	Державна
Державна організація (установа, заклад)	Орган державної влади	Некомерційна	Державна
Комунальна організація (установа, заклад)	Орган місцевого самоврядування	Некомерційна	Комунальна
Приватна організація (установа, заклад)	Громадяни України, іноземці, особи без громадянства	Підприємницька	Приватна
Організація (установа, заклад)	Громадяни, релігійні організації, профспілки	Підприємницька	Приватна
<i>Об'єднання підприємств (юридичних осіб)</i>			
Об'єднання підприємств (юридичних осіб)	Юридичні особи-резиденти та нерезиденти	Підприємницька	Приватна, державна, комунальна
Асоціація	Юридичні особи-резиденти та нерезиденти	Підприємницька	Приватна, державна, комунальна
Корпорація	Юридичні особи-резиденти та нерезиденти	Підприємницька	Приватна, державна, комунальна
Консорціум	Юридичні особи-резиденти та нерезиденти	Підприємницька	Приватна, державна, комунальна
Концерн	Юридичні особи-резиденти та нерезиденти	Підприємницька	Приватна, державна, комунальна
Холдингова компанія	Юридичні особи-резиденти та нерезиденти	Підприємницька	Приватна, державна, комунальна
Інші об'єднання підприємств	Юридичні особи-резиденти та нерезиденти	Підприємницька	Приватна, державна, комунальна
<i>Відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи</i>			
Філії	Юридичні особи-резиденти та нерезиденти	Підприємницька	Приватна, державна, комунальна
Представництво	Юридичні особи-резиденти та нерезиденти	Підприємницька	Приватна, державна, комунальна
<i>Об'єднання громадян, профспілки, благодійні організації та інші подібні організації</i>			

Об'єкт організаційно-правової форми власності	Засновники	Характер основних видів діяльності	Форма власності
Об'єднання громадян (політична партія або громадська організація)	Громадяни України	Некомерційна	Приватна
Спілка об'єднання громадян	Об'єднання громадян	Некомерційна	Приватна
Релігійна організація	Громадяни України	Некомерційна	Приватна
Профспілка	Громадяни України	Некомерційна	Приватна
Об'єднання профспілок	Профспілки	Некомерційна	Приватна
Творча спілка	Громадяни України	Некомерційна	Приватна
Благодійна організація	Юридичні та фізичні особи	Некомерційна	Приватна
Організація роботодавців	Юридичні та фізичні особи	Некомерційна	Приватна
Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку	Громадяни України - власники	Некомерційна	Приватна
Орган самоорганізації населення	Громадяни України	Некомерційна	Приватна
<i>Інші організаційно-правові форми</i>			
Підприємець	Громадянин України, іноземець, особа без громадянства	Підприємницька	Приватна
Товарна біржа	Суб'єкти господарювання (крім органів державної влади, місцевого самоврядування, державних, комунальних підприємств, установ та організацій, що повністю або частково утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів)	Підприємницька	Приватна
Фондова біржа	Юридичні та фізичні особи	Некомерційна	Приватна
Кредитна спілка	Фізичні особи, професійні спілки, їх об'єднаннями	Некомерційна	Приватна
Споживче товариство (спілка)	Громадяни України, іноземці	Некомерційна	Приватна

*** Не є суб'єктами господарювання**

Додаток 2

Таблиця 1

Таблиця відповідності кодів ЗКГНГ до кодів КВЕД

Код ЗКГНГ	Назва галузі	Коди КВЕД
-----------	--------------	-----------

Код ЗКГНГ	Назва галузі	Коди КВЕД
10000	<i>Промисловість</i>	
11100	Електроенергетична	40
11200	Паливна промисловість	10,11, 23,26
11300	Вугільна промисловість	10
11700	Атомна промисловість	12,23
12100	Чорна металургія	13,14,27,23,26,37,28
12200	Кольорова металургія	13,27,24,37,31,28
13100	Хімічна промисловість	24,14,17,24,22,25,26,50,19, 52,36
14000	Машинобудування і металообробка (без промисловості і медичної техніки)	29,28,31,26,27,33,30,22,34, 35,32,36
15000	Деревообробна і целюлозно-паперова промисловість	20,33,36,52,20,21,
16100	Промисловість будівельних матеріалів	14,26,25,36,14,
17000	Легка промисловість	17,18,19,18,19,33,36
18000	Харчова промисловість	15,24,16,24
18300	Рибна промисловість	15
19100	Мікробіологічна промисловість	15,24
19200	Борошномельно-круп'яна і комбікормова промисловість	15,
19300	Медична промисловість	24,23,26
19400	Поліграфічна промисловість	22
19700	Інші промислові виробництва	20,36,14,22,74,24,36,41,17, 33,36
20000	<i>Сільське господарство</i>	
21000	Сільськогосподарське виробництво	01,92
22000	Обслуговування сільського господарства	01,85
29000	Господарське управління сільським господарством	74
30000	<i>Лісове господарство</i>	
31000	Виробничі підприємства лісового господарства	02,92,01
32000	Обслуговування лісового господарства	02
40000	<i>Рибне господарство</i>	
41000	Виробничі господарства рибного господарства	05
42000	Обслуговування рибного господарства	05
50000	<i>Транспорт і зв'язок</i>	
51000	Транспорт	60,60,63,61,62
52000	Зв'язок	64
60000	<i>Будівництво</i>	
61000	Загальнобудівельні і спеціалізовані організації, які здійснюють будівельні, монтажні та інші роботи підрядним і господарським способом	45,29,31,32,33,
62000	Капітальний ремонт і реставрація будов і споруд виробничого призначення	45
63000	Ремонт будов і споруд невиробничого призначення, ремонт і будівництво житла на замовлення населення	45
65000	Організації, які здійснюють експлуатаційне буріння	45
66000	Проектні, проектно-дослідні, дослідні роботи	74

Код ЗКГНГ	Назва галузі	Коди КВЕД
69000	Господарське управління будівництвом	74
70000	Торгівля і громадське харчування	
71000	Внутрішня торгівля	50,51,50,52,55
72000	Зовнішня торгівля	50,51,
80000	Матеріально-технічне постачання і збут	50,51,74,4071,
81000	Заготовки	51,51,74
82000	Інформаційно-обчислювальне обслуговування	72,70,71
83000	Операції з нерухомим майном	70,71
84000	Загальна комерційна діяльність по забезпеченню функціонування ринку	51,67,74,75
85000	Геологія та розвідування надр, геодезична та гідрометеорологічна служби	74,45
86000	Виробничі види побутового обслуговування населення	50,52,36,52,17,52,18,19,74,92,71
87000	Інші види діяльності сфери матеріального виробництва	22,067,92,37,74,90
90000	Житлово-комунальне господарство	70,55,74,90,40,55,41,70,02,9371
91000	Охорона здоров'я, фізична культура та соціальне забезпечення	85,55,85,63,92,74
92000	Народна освіта	80,85
93000	Культура і мистецтво	92,74,
95000	Наука і наукове обслуговування	73,92,72,74,05
96000	Фінанси, кредит, страхування, пенсійна забезпечення	65,66,67,75
97000	Управління	75,74,
98000	Об'єднання громадян	91

Таблиця 2

Класифікація видів економічної діяльності

Розділ	Вид економічної діяльності	Група/Клас КВЕД	Характеристика виду економічної діяльності
Секція А	Сільське господарство, мисливство та лісове господарство		
	Сільське господарство, мисливство та пов'язані з ними послуги	01	
	Рослинництво	01.1	Вирощування: зернових, технічних та решти культур, не віднесених до інших класів рослинництва; фруктів, ягід, горіхів, культур для виробництва напоїв і прянощів. Овочівництво, декоративне садівництво і вирощування продукції розсадників
	Тваринництво	01.2	Розведення великої рогатої худоби, овець, кіз, коней, птиці, інших тварин і виробництво їх продукції
	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	01.3	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)
	Лісове господарство та	02	

Розділ	Вид економічної діяльності	Група/ Клас КВЕД	Характеристика виду економічної діяльності
	<i>пов'язані з ним послуги</i>		
	Лісове господарство та пов'язані з ним послуги	02.0	Лісове господарство. Надання послуг, пов'язаних з лісовим господарством
Секція D	<i>Обробна промисловість</i>		
	Виробництво напоїв	15.9	Виробництво: дистильованих алкогольних напоїв; етилового спирту з зброджуваних матеріалів; вин; сидру; інших напоїв з зброджуваних продуктів; пива; мінеральних вод та прохолодних напоїв
	Тютюнова промисловість.	16	
	Виробництво тютюнових виробів	16.0	Виробництво тютюнових виробів
	<i>Текстильна промисловість та пошиття одягу</i>		
	Текстильна промисловість	17	
	Прядіння волокна	17.1	Бавовнопрядіння. Підготовка: вовняного волокна; камвольної вовни; лляної пряжі та іншого текстильного волокна. Підготовка та перемотування шовкового волокна і штучних та синтетичних волокон. Виробництво ниток для шиття
	Ткацьке виробництво	17.2	Виробництво: бавовняних тканин, вовняних тканин кардного чесання, камвольної тканини, шовкових тканин, тканин з інших матеріалів
	Оброблення тканин	17.3	Оброблення тканин
	Виробництво виробів з текстилю	17.4	Виробництво виробів з текстилю
	Виробництво інших текстильних матеріалів	17.5	Виробництво: килимів та килимових покриттів; канатів, мотузок, шпагату та сіткового полотна; нетканих текстильних матеріалів; текстильних виробів, не віднесених до інших угруповань
	Виробництво трикотажних та в'язаних тканин	17.6	Виробництво трикотажних та в'язаних тканин
	Виробництво виробів з трикотажних та в'язаних тканин	17.7	Виробництво панчішних виробів з трикотажної тканини; пуловерів та подібних виробів
	Виробництво готового одягу та хутра	18	
	Виробництво шкіряного одягу	18.1	Виробництво одягу із шкіри
	Виробництво одягу з текстилю	18.2	Виробництво: робочого одягу, верхнього одягу, спіднього одягу, інших видів одягу та аксесуарів
	Виробництво хутра та хутряних виробів	18.3	Виробництво хутра та хутряних виробів
Під секція DC	<i>Виробництво шкіри та шкіряного взуття</i>		
	Виробництво шкіри та шкіряного взуття	19	
	Грунтування та дублення шкіри	19.1	Грунтування та дублення шкіри

Розділ	Вид економічної діяльності	Група/ Клас КВЕД	Характеристика виду економічної діяльності
	Виробництво шкіряних галантерейних та дорожніх виробів	19.2	Виробництво шкіряних галантерейних та дорожніх виробів
	Виробництво взуття	19.3	Виробництво взуття
Під секція DD	<i>Виробництво деревини та виробів з деревини</i>		
	Оброблення деревини та виробництво виробів з деревини	20	
	Лісопилне та стругальне виробництво, просочування деревини	20.1	Лісопилне та стругальне виробництво, просочування деревини
	Виробництво дерев'яних панелей	20.2	Виробництво дерев'яних панелей
	Виробництво теслярських та столярних виробів	20.3	Виробництво теслярських та столярних виробів
	Виробництво дерев'яної тари	20.4	Виробництво дерев'яної тари
	Виробництво інших виробів з деревини, корка; виробництво плетених виробів	20.5	Виробництво різних виробів з деревини, виробів з корка, соломки та плетениці
Під секція DE	<i>Целюлозно-паперова промисловість; видавнича справа</i>		
	Виробництво паперу та картону	21	
	Виробництво паперової маси, паперу та картону	21.1	Виробництво паперової маси, паперу та картону
	Виробництво виробів з паперу та картону	21.2	Виробництво: гофрованого паперу та пакувань з паперу та картону; санітарно-гігієнічних виробів та паперових виробів для побутового користування; паперових канцелярських належностей; шпалер; інших виробів з паперу та картону
	Видавнича справа, поліграфічна промисловість, відтворення друкованих матеріалів	22	
	Видавнича справа	22.1	Книговидавнича справа. Видання газет. Видання журналів та інших періодичних публікацій. Випуск звукозаписів. Інші види видавничої діяльності
	Поліграфічна діяльність	22.2	Друкування газет. Палітурна та оздоблювальна справа. Виробництво друкарських форм. Інші послуги, пов'язані з поліграфічним виробництвом
	Тиражування записів на магнітних носіях	22.3	Тиражування: записів на магнітних носіях; відеозаписів; записів програмного забезпечення комп'ютерів
Під секція DH	<i>Виробництво гумових та пластмасових виробів</i>		
	Гумова та пластмасова промисловість	25	
	Виробництво гумових	25	Виробництво: гумових покришок та камер;

Розділ	Вид економічної діяльності	Група/ Клас КВЕД	Характеристика виду економічної діяльності
	виробів	25.1	протектора гумових покришок; інших гумових виробів
	Перероблення пластмаси	25.2	Виробництво: пластин, труб та профілів з пластмаси; тари з пластмас; пластмасового обладнання для будівництва; інших виробів з пластмаси.
Під секція DI	<i>Виробництво інших неметалевих мінеральних виробів</i>		
	Виробництво інших неметалевих мінеральних виробів	26	
	Виробництво скла та виробів з скла	26.1	Виробництво листового скла. Формування та оброблення листового скла. Виробництво ємностей із скла. Виробництво скловолокна. Виробництво та оброблення інших видів скла та виробів з скла
	Виробництво інших керамічних виробів не для будівництва	26.2	Виробництво: керамічних виробів для домашнього господарства та керамічних декоративних виробів; керамічних санітарно-технічних виробів; керамічних ізоляторів та деталей для керамічних ізоляторів; інших керамічних виробів технічного призначення; інших керамічних виробів; вогнетривких керамічних виробів
	Виробництво керамічної плитки	26.3	Виробництво керамічної плитки
	Виробництво цегли, черепиці з глини	26.4	Виробництво цегли, черепиці з глини
	Виробництво цементу, вапна та гіпсу	26.5	Виробництво: цементу, вапна, гіпсу
	Виробництво виробів з бетону та гіпсу	26.6	Виробництво: виробів з бетону для використання в будівництві; виробів з гіпсу для використання в будівництві; бетонних сумішей, готових для використання; сухих видів сумішей для мурування; виробів з волокнистого цементу; інших виробів з бетону та гіпсу
	Оброблення каменю	26.7	Оброблення каменю
	Виробництво іншої мінеральної продукції	26.8	Виробництво абразивних виробів, інших неметалевих мінеральних виробів, не віднесених до інших угруповань
Під секція DK	<i>Виробництво машин та устаткування</i>		
	Виробництво машин та устаткування	29	
	Виробництво механічного устаткування	29.1	Виробництво: двигунів та турбін; насосів, компресорів і гідравлічних систем; кранів і клапанів; зубчастих передач та елементів для механічних передач
	Виробництво інших машин загального призначення	29.2	Виробництво: печей та пальників для печей; підймального і такелажного устаткування; вентиляційних і охолоджувальних промислових установок; інших машин загального

Розділ	Вид економічної діяльності	Група/ Клас КВЕД	Характеристика виду економічної діяльності
			призначення
	Виробництво сільськогосподарських машин	29.3	Виробництво сільськогосподарських тракторів, інших сільськогосподарських машин
	Виробництво верстатів	29.4	Виробництво верстатів
	Виробництво інших машин спеціального призначення	29.5	Виробництво: машин для металургії; машин для добувної промисловості і будівництва; машин для перероблення сільгосппродуктів; машин для текстильної промисловості; машин для виробництва паперу та картону; решти машин спеціального призначення
	Виробництво зброї та боєприпасів	29.6	Виробництво зброї та боєприпасів
	Виробництво побутових приладів	29.7	Виробництво побутових електроприладів, неелектричних побутових приладів
Під секція DL	<i>Виробництво електричного та електронного устаткування</i>		
	Виробництво канцелярських та електронно-обчислювальних машин	30	
	Виробництво канцелярських та електронно-обчислювальних машин	30.0	Виробництво канцелярського обладнання, електронно-обчислювальних машин та іншого устаткування для оброблення інформації
	Виробництво електричних машин і апаратури	31	
	Виробництво двигунів, генераторів і трансформаторів	31.1	Виробництво двигунів, генераторів і трансформаторів
	Виробництво електророзподільної та контрольної апаратури	31.2	Виробництво електророзподільної та контрольної апаратури
	Виробництво ізолюваного дроту та кабелю	31.3	Виробництво ізолюваного дроту та кабелю
	Виробництво акумуляторів та електричних батарей	31.4	Виробництво акумуляторів та електричних батарей
	Виробництво ламп та освітлювального устаткування	31.5	Виробництво ламп та освітлювального устаткування
	Виробництво іншого електроустаткування	31.6	Виробництво електроустаткування для двигунів та транспортних засобів, іншого електроустаткування, не віднесеного до інших угруповань
	Виробництво устаткування для радіо, телебачення та зв'язку	32	
	Виробництво деталей електронного устаткування	32.1	Виробництво деталей електронного устаткування
	Виробництво апаратури для трансляцій, ретрансляцій	32.2	Виробництво апаратури для трансляцій, ретрансляцій передач

Розділ	Вид економічної діяльності	Група/ Клас КВЕД	Характеристика виду економічної діяльності
	Виробництво апаратури для запису та відтворення звуку та зображення	32.3	Виробництво апаратури для запису та відтворення звуку та зображення
	Виробництво медичних приладів та інструментів; точних вимірювальних пристроїв, оптичних пристроїв та годинників	33	
	Виробництво медичного, хірургічного та ортопедичного устаткування	33.1	Виробництво медичного, хірургічного та ортопедичного устаткування
	Виробництво контрольно-виміральної апаратури	33.2	Виробництво контрольно-виміральної апаратури
	Виробництво контрольно-вимірювальних приладів для промисловості	33.3	Виробництво контрольно-вимірювальних приладів для промисловості
	Виробництво оптичного та фотографічного устаткування	33.4	Виробництво оптичного та фотографічного устаткування
	Виробництво годинників	33.5	Виробництво годинників
Під секція DM	<i>Виробництво транспортного устаткування</i>		
	Виробництво автомобілів	34	
	Виробництво автомобільного транспорту	34.1	Виробництво автомобільного транспорту
	Виробництво корпусів для автомобілів та причепів	34.2	Виробництво корпусів для автомобілів та причепів
	Виробництво устаткування для автомобілів	34.3	Виробництво устаткування для автомобілів
	Виробництво іншого транспортного устаткування	35	
	Будування суден	35.1	Будування та ремонт суден, прогулянкових суден
	Виробництво залізничних і трамвайних локомотивів та рухомого складу	35.2	Виробництво залізничних і трамвайних локомотивів та рухомого складу
	Будування повітряних та космічних літальних апаратів	35.3	Будування повітряних та космічних літальних апаратів
	Виробництво велосипедів та мотоциклів	35.4	Виробництво мотоциклів, велосипедів, інвалідних колясок
	Виробництво іншого транспортного устаткування, не віднесеного до інших угруповань	35.5	
Під секція DN	<i>Інше виробництво, не віднесене до інших угруповань</i>		
	Виробництво меблів; інші види виробництва	36	
	Виробництво меблів	36.1	Виробництво стільців та сидінь, меблів для офісів та магазинів, кухонних меблів, інших

Розділ	Вид економічної діяльності	Група/ Клас КВЕД	Характеристика виду економічної діяльності
			видів меблів, матраців
	Виробництво ювелірних та інших прикрас	36.2	Карбування монет та моделей. Виробництво ювелірної продукції
	Виробництво музичних інструментів	36.3	Виробництво музичних інструментів
	Виробництво спортивних товарів	36.4	Виробництво спортивних товарів
	Виробництво ігор та іграшок з усіх видів матеріалів	36.5	Виробництво ігор та іграшок з усіх видів матеріалів
	Виробництво інших виробів, не віднесених до інших угруповань	36.6	Виробництво: імітаційних ювелірних виробів; мітел і щіток; інших виробів, не віднесених до інших угруповань
	Оброблення відходів	37	
	Оброблення металевих відходів та брухту	37.1	Оброблення металевих відходів та брухту
	Оброблення неметалевого брухту	37.2	Оброблення неметалевого брухту
Секція F	<i>Будівництво</i>		
	Будівництво	45	
	Підготовка будівельних ділянок	45.1	Знесення будівель і земляні роботи. Розвідувальне буріння та свердління
	Будівництво завершених будівель; цивільне будівництво	45.2	Будівництво будівель, доріг, морських та річкових споруд. Монтаж кроків і настилів покрівель та гідроізоляційні роботи
	Роботи з обладнання будівель	45.3	Електромонтажні роботи. Ізоляційні роботи. Інші монтажні роботи
	Роботи з завершення будівництва	45.4	Штукатурні роботи. Столярні роботи. Покриття підлоги і стін. Фарбування та скління. Інші роботи з завершення будівництва
	Оренда устаткування для будівництва з обслуговуючим персоналом	45.5	Оренда устаткування для будівництва з обслуговуючим персоналом
Секція G	<i>Оптова й роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту</i>		
	Торгівля транспортними засобами та їх ремонт	50	
	Торгівля автомобілями	50.1	Торгівля автомобілями
	Технічне обслуговування та ремонт автомобілів	50.2	Технічне обслуговування та ремонт автомобілів
	Торгівля автотоварами	50.3	Торгівля автотоварами
	Торгівля мотоциклами та їх ремонт	50.4	Торгівля мотоциклами та їх ремонт
	Роздрібна торгівля паливом	50.5	Роздрібна торгівля паливом
	Оптова торгівля і посередництво у торгівлі	51	
	Оптова торгівля продовольчими товарами	51.3	Оптова торгівля: фруктами та овочами; м'ясом та м'ясними продуктами; молочними продуктами, яйцями; олією та жирами; напоями; тютюновими виробами; цукром, шоколадними та кондитерськими виробами;

Розділ	Вид економічної діяльності	Група/ Клас КВЕД	Характеристика виду економічної діяльності
			іншими видами продовольчих товарів. Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами
	Оптова торгівля непродовольчими споживчими товарами	51.4	Оптова торгівля: текстильними товарами; одягом і взуттям; електропобутовими приладами та радіотелевізійними товарами; виробами з кераміки, скла і господарськими товарами; парфумерними та косметичними товарами; фармацевтичними товарами; різними непродовольчими споживчими товарами
	Оптова торгівля промисловим обладнанням	51.6	Оптова торгівля: верстатами; будівельним обладнанням; машинами для текстильної, швейної та трикотажної промисловості; офісною та комп'ютерною технікою; іншим промисловим обладнанням; сільськогосподарською технікою
	Інші види оптової торгівлі	51.7	Інші види оптової торгівлі
	Роздрібна торгівля побутовими товарами та їх ремонт	52	
	Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах	52.1	Роздрібна торгівля: в неспеціалізованих магазинах переважно з продовольчим асортиментом; в неспеціалізованих магазинах без переваги продовольчого асортименту
	Роздрібна торгівля продовольчими товарами в спеціалізованих магазинах	52.2	Роздрібна торгівля: фруктами та овочами; м'ясом і м'ясними продуктами; рибою, морепродуктами і молюсками; хлібом і хлібобулочними виробами; напоями; тютюновими виробами; інші види роздрібно торгівлі продовольчими товарами у спеціалізованих магазинах
	Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами та парфумерією	52.3	Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами, медичними та ортопедичними виробами, парфумерією та косметичними товарами
	Інші види роздрібно торгівлі у спеціалізованих магазинах	52.4	Роздрібна торгівля: текстильними виробами; взуттям та шкіргалантерейними виробами; меблями та обладнанням для житла; електропобутовими приладами і радіотелевізійними товарами; інші види спеціалізованої роздрібно торгівлі
	Роздрібна торгівля уживаними товарами в магазинах	52.5	Роздрібна торгівля уживаними товарами в магазинах
	Роздрібна торгівля поза магазином	52.6	Продаж поштою. Роздрібна торгівля з лотків і на ринках. Інша роздрібна торгівля поза магазинами
Секція Н	Готелі і ресторани		
	Ресторани	55.3	Ресторани
	Бари	55.4	Бари
	Їдальні і постачання готової їжі	55.5	Їдальні. Постачання готової їжі
	Транспорт		

Розділ	Вид економічної діяльності	Група/ Клас КВЕД	Характеристика виду економічної діяльності
Секція I	<i>Транспорт</i>		
	Наземний транспорт	60	
	Залізничний транспорт	60.1	Залізничний транспорт
	Міський та автодорожній транспорт	60.2	Пасажирські регулярні перевезення. Пасажирські транспортні перевезення. Інші автомобільні пасажирські перевезення. Вантажні автомобільні перевезення.
	Туристичні агентства та бюро подорожей	63.3	Туристичні агентства та бюро подорожей
Секція K	Діяльність транспортних агентств	63.4	Діяльність транспортних агентств
	<i>Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам</i>		
	Операції з нерухомістю	70	
	Організація операцій з власною нерухомістю	70.1	Підготовка до продажу або здавання під найм нерухомості. Купівля та продаж власної нерухомості
	Здавання під найм власної нерухомості	70.2	Здавання під найм нерухомого майна
	Операції з нерухомістю за дорученням третіх осіб	70.3	Діяльність агентств нерухомості. Управління нерухомістю
	Технічне обслуговування та ремонт офісної та комп'ютерної техніки	72.5	Технічне обслуговування та ремонт офісної та комп'ютерної техніки
	Послуги, надані переважно юридичним особам	74	
	Діяльність у сфері права, бухгалтерського обліку та консультації з питань управління	74.1	Діяльність у сфері права, у сфері бухгалтерського обліку. Дослідження ринку та вивчення суспільної думки. Консультації з питань комерційної діяльності та управління. Керівництво підприємствами
	Реклама	74.4	Реклама
	Підбір та забезпечення персоналом	74.5	Підбір та забезпечення персоналом
	Слідча діяльність та забезпечення безпеки	74.6	Слідча діяльність та забезпечення безпеки

Додаток 3

Трансформація повної системи обліку в спрощену і навпаки (для підприємницької діяльності)

Таблиця 1

Залишки по рахунках обліку активів, капіталу, зобов'язань за повною та спрощеною системами обліку

№ з/п	Показники	За Планом повного обліку	За Планом спрощеного обліку
1	Основні засоби	101-109	101

№ з/п	Показники	За Планом повного обліку	За Планом спрощеного обліку
2	Інші необоротні матеріальні активи	111-117	102
3	Нематеріальні активи	121-127	102
4	Знос:		
4.1	- основних засобів	131	131
4.2	- інших необоротних матеріальних активів	132	132
4.3	- нематеріальних активів	133	133
5	Довгострокові фінансові інвестиції	141-143	141-143
6	Капітальні інвестиції, в т.ч.	151-155	151-154
	- формування основного стада	155	-
7	Довгострокова дебіторська заборгованість	161-163	181
8	Відстрочені податкові активи	17	182
9	Інші необоротні активи	18	182
10	Негативний гудвіл	19	182
11	Запаси:		
11.1	- виробничі запаси	201-207	201-207
11.2	- матеріали сільськогосподарського призначення	208	208
11.3	- транспортно-заготівельні витрати (крім торгівельних підприємств)	209	210
11.4	- тварини на вирощуванні та відгодівлі	211-218	211-212
11.5	- малоцінні та швидкозношувані предмети	22	209
11.6	- виробництво	23	231
11.7	- брак у виробництві	24	232
11.8	- готова продукція	26	261
11.9	- продукція сільськогосподарського виробництва	27	2611
11.10	- товари	281-284	2621-2624
11.11	- торгова націнка (для торгівельної діяльності)	285	264
11.12	- транспортно-заготівельні витрати (для торгівельної діяльності)	289	263
12	Каса	301-302	301-302
13	Рахунки в банках	311-314	311-314
14	Грошові кошти	333-334	315-316
15	Еквіваленти грошових коштів	331-332	317-318
16	Поточні фінансові інвестиції	351-352	351-352
17	Короткострокові векселі одержані	341-342	3741
18	Розрахунки з покупцями та замовниками	361-362	371
19	Розрахунки з різними дебіторами, в т.ч.:		
19.1	- розрахунки з підзвітними особами	372	3742
19.2	- розрахунки за нарахованими доходами	373	3743
19.3	- розрахунки за претензіями	374	3744
19.4	- розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	375	3745
19.5	- розрахунки з іншими дебіторами	371, 376, 377	3747
20	Резерв сумнівних боргів	38	372
21	Списання безнадійної заборгованості		3746
22	Витрати майбутніх періодів	39	39
23	Статутний капітал	40	401
24	Пайовий капітал	41	406

№ з/п	Показники	За Планом повного обліку	За Планом спрощеного обліку
25	Додатковий капітал	421-425	402
26	Резервний капітал	43	403
27	Нерозподілений прибуток	441-443	441-443
28	Вилучений капітал	451-453	405
29	Неоплачений капітал	46	404
30	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471-474	4711-4714
31	Цільове фінансування	48	472
32	Страхові резерви	491-498	472
33	Довгострокові позики	501-506	551
34	Довгострокові векселі видані	511-512	552
35	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521-523	553
36	Довгострокові зобов'язання з оренди	531-532	554
37	Відстрочені податкові зобов'язання	54	555
38	Інші довгострокові зобов'язання	55	555
39	Короткострокові позики	601-606	681
40	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611-612	682
41	Розрахунки з поставальниками та підрядчиками	631-632	683
42	Розрахунки за податками й платежами	641-644	641-644
43	Розрахунки за страхуванням	651-655	645
44	Розрахунки з оплати праці	661-662	661-662
45	Розрахунки з учасниками	671-672	6842
46	Розрахунки за іншими операціями	681-685	6843
47	Доходи майбутніх періодів	69	69
48	Короткострокові векселі видані	621-622	6841
49	Доходи від реалізації продукції, товарів, послуг	701-703	701
50	Вирахування з доходу	704	702
51	Інші операційні доходи	711-719	703
52	Дохід від участі в капіталі	721-723	704
53	Інші фінансові доходи	731-733	704
54	Інші доходи	741-746	704
55	Надзвичайні доходи	751-752	705
56	Фінансові результати	791-794	792
57	Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва та готової продукції	-	791
58	Матеріальні витрати	801-809	841
59	Витрати на оплату праці	811-816	842
60	Відрахування на соціальні заходи	821-824	843
61	Амортизація	831-833	844
62	Інші операційні витрати	84	845
63	Інші затрати	85	85
64	Собівартість реалізації*	901-903	-
65	Загальновиробничі витрати	91	23

* За спрощеною системою обліку собівартість реалізованих товарів (рах.902) є елементом витрат операційної діяльності і обліковується на рах. 846.

№ з/п	Показники	За Планом повного обліку	За Планом спрощеного обліку
66	Витрати операційної діяльності	92-94	84 ^{**}
67	Фінансові витрати	951-952	85 ^{**}
68	Витрати від участі в капіталі	961-963	85
69	Інші витрати	971-979	85
70	Податки на прибуток	981-982	85
71	Надзвичайні витрати	991-993	85

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку формування фінансових
результатів за повною та спрощеною системами обліку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За повною системою бухгалтерського обліку		За спрощеною системою бухгалтерського обліку	
		Дт рахунку	Кт рахунку	Дт рахунку	Кт рахунку
Витрати					
1.	Витрати, пов'язані з виробництвом продукції				
1.1.	Формування прямих виробничих витрат	23	201, 661,131	23	201, 661,131
1.2.	Формування загальновиробничих витрат	91	685, 661,131	23	683, 661,131
1.3.	Списання загальновиробничих витрат:				
	- розподілених	23	91	-	-
	- нерозподілених	901	91	-	-
1.4.	Списання витрат виробництва на собівартість готової продукції*	26	23	261	23
2.	Витрати, пов'язані з виконанням робіт, наданням послуг				
2.1.	Формування прямих виробничих витрат	23	201, 661,131	23	201, 661,131
2.2.	Формування загальновиробничих витрат	91	685, 661,131	23	683, 661,131
2.3.	Списання загальновиробничих витрат	23	91	-	-
3.	Адміністративні витрати, зокрема:				
3.1.	- нарахування заробітної плати	92	661	842	661

^{**} Методика обліку за спрощеним планом рахунків передбачає відображення таких витрат з обов'язковим веденням відповідних субрахунків

* При спрощеній системі обліку витрати виробництва в кінці місяця списуються на рах.26 в повному обсязі

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За повною системою бухгалтерського обліку		За спрощеною системою бухгалтерського обліку	
		Дт рахунку	Кт рахунку	Дт рахунку	Кт рахунку
	адмінперсоналу				
3.2.	- нарахування обов'язкових зборів на заробітну плату по соцстрахуванню	92	651-653	843	645
3.3.	- амортизація необоротних активів адміністративного призначення	92	131-133	844	131-133
3.4.	- отримані комунальні послуги для адміністративного приміщення, вартість касового обслуговування	92	631	845	683
4.	Отримана організацією реклама діяльності	93	631	845	683
5.	Інші операційні витрати, зокрема:				
5.1.	- собівартість реалізованих виробничих запасів	943	201, 202,203	845	201, 202,203
5.2.	- нарахування резерву сумнівних та безнадійних боргів	944	38	845	372
5.3.	- уцінка запасів	946	201, 202,203	845	201, 202,203
5.4.	- виявлені нестачі і втрати від псування цінностей	947	22, 203,281	845	209, 203,262
5.5.	- визнані штрафи	948	685	845	683
5.6.	- отримані послуги невиробничого характеру, списані матеріали на власні потреби	949	685, 201,22	845	683, 201,209
5.7.	- нараховані витрати, пов'язані з виконанням конкретних програм, які мають цільове фінансування	949ц.ф.	631,201, 661	845ц.ф.	683,201, 661
6.	Фінансові витрати, зокрема:				
6.1.	- нараховані відсотки за кредит	951	684	85	683
6.2.	- дисконт векселя	952	341	85	3741
7.	Витрати від участі в капіталі, зокрема:				
7.1.	- втрати від інвестицій в інші підприємства	961,963	141-143	85	141-143
7.2.	- втрати від спільної діяльності	962	141-143	85	1451-143
8.	Інші витрати				
8.1.	- собівартість реалізованих необоротних активів	972	10,11,12	851	101, 102,103
8.2.	- уцінка необоротних активів	975	10,11, 12	851	101, 102,103
9.	Нарахований податок на прибуток	981	641	853	641
10.	Списання витрат в кінці місяця на фінансові результати	791 792 793 79	92,93,94, 95, 96, 97, 98	792	23,84, 85

№ з\п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		За повною системою бухгалтерського обліку		За спрощеною системою бухгалтерського обліку	
		Дт рахунку	Кт рахунку	Дт рахунку	Кт рахунку
Доходи					
1.	На суму фактично понесених витрат визнані доходами кошти цільового фінансування	48	718	472	703
2.	Безоплатне отримання оборотних активів	201,22	718	201,209	703
3.	На суму фактичного спрацювання визнані доходами безоплатно отримані необоротні активи	424	745	402	704
4.	Дооцінка на суму попередніх витрат, пов'язаних з уцінкою:				
4.1.	- оборотних активів	201,22	716	201,209	703
4.2.	- необоротних активів	10,11, 12	746	101-103	704
5.	Дохід від реалізації				
5.1	- продукції (товарів, послуг)	301, 311,361	701 (702,703)	301, 311,371	701
5.1.	- оборотних активів		712		703
5.2.	- необоротних активів		742		704
6.	Отримані від банку відсотки за користування тимчасово вільними коштами підприємства	311	733	311	704
7.	Списання доходу без суми ПДВ (якщо підприємство – платник ПДВ) на фінансові результати	71 73 74	791 792 793	703,704	792

Додаток 4

Перелік типових первинних документів, які створюються в діяльності підприємств і офіційно затверджені відповідними органами влади, із зазначенням термінів їх зберігання

№ з/п	Код документа	Назва первинного документа	Ким затверджений	№ і дата наказу	Строк введення в дію	Термін зберігання	Примітка
1	ПВ-1	Журнал реєстрації заявок на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки)	МСУ	№ 79 24.03. 1995р.	27.03. 1995р.	Пост. (1)	
2	ПВ-2	Журнал реєстрації заявок на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні	-“-	-“-	-“-	Пост. (1)	

№ з/п	Код документа	Назва первинного документа	Ким затверджений	№ і дата наказу	Строк введення в дію	Термін зберігання	Примітка
		моделі, промислові зразки), які подані до зарубіжних патентних відомств					
3	ПВ-3	Акт про використання об'єкта промислової власності (винаходу, корисної моделі, промислового зразка)	-“-	-“-	-“-	5р.	
4	ПВ-4	Журнал реєстрації використаних об'єктів промислової власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків)	-“-	-“-	-“-	Пост. (1)	
5	Р-1	Заява на раціоналізаторську пропозицію	-“-	-“-	-“-	Пост.	
6	Р-2	Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій	-“-	-“-	-“-	Пост. (1)	
7	Р-3	Акт про використання раціоналізаторської пропозиції	-“-	-“-	-“-	5р.	
8	П-1	Наказ (розпорядження) про прийом на роботу	МСУ	№253 09.10. 1995р.	01.01. 1996р.	75 р.	
9	П-3	Алфавітна картка	-“-	-“-	-“-	75р.	
10	П-4	Особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи	-“-	-“-	-“-	75р.-В	

11